

## THESIS / THÈSE

### DOCTEUR EN SCIENCES JURIDIQUES

#### La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte de la complaisance à la vigilance

Lachapelle, Amelie

*Award date:*  
2020

*Awarding institution:*  
Universite de Namur

[Link to publication](#)

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# **LA DÉNONCIATION FISCALE À L'ÈRE DES LANCEURS D'ALERTE: DE LA COMPLAISANCE À LA VIGILANCE**

Amélie Lachapelle

Université de Namur

Faculté de droit – CRIDS/CRECO

Dissertation présentée dans le cadre des exigences requises en vue de  
l'obtention du diplôme de doctorat en Sciences Juridiques

Promoteurs :

Prof. Cécile de Terwangne – Université de Namur

Prof. Marc Verdussen – Université catholique de Louvain

Membres du jury :

Prof. Marc Bourgeois – Université de Liège

Prof. Mark Delanote – Gent Universiteit

Prof. Marc Nihoul – Université de Namur (président du jury)

Prof. Delphine Pollet – Université catholique de Lille

Prof. Yves Poullet – Université de Namur

Projet financé par le Fonds National de la Recherche Scientifique (F.R.S.-FNRS)

Janvier 2020



## LISTE DES ABRÉVIATIONS

---

La présente liste reprend les principaux acronymes et abréviations utilisés dans le cadre de l'étude doctorale.

AEoI	<i>Automatic Exchange of Information</i>
AML	<i>Anti-Money Laundering</i>
APD	Autorité de protection des données
ATA	<i>Advanced Tax Agreement</i>
ATAD	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i>
BC/FTP	Blanchiment de capitaux, financement du terrorisme et financement de la prolifération des armes de destruction massive
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
<i>Big Four</i>	Expression qui désigne les quatre plus grands cabinets d'audit et de conseil aux entreprises au monde, à savoir <i>PricewaterhouseCoopers (PwC)</i> , <i>Deloitte</i> , <i>Ernst &amp; Young (E&amp;Y)</i> et <i>KPMG</i>
BIL	Banque Internationale Luxembourgeoise
BIT	Bureau International du Travail
BNB	Banque nationale de Belgique
CbCR	<i>Country-by-Country Report</i>
CCCTB	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>
CE	Conseil d'entreprise
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et libertés fondamentales, plus connue sous le nom de Convention européenne des droits de l'homme
C. enr.	Code des droits d'enregistrement
CGQJ	Commissariat Général aux Questions Juives
CHSCT	Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail
C. i. cr.	Code d'instruction criminelle



C.I.R. 92	Code des impôts sur les revenus 1992
CNIL	Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés
C. pén.	Code pénal
CO	<i>Compliance Officer</i>
CPAS	Centre public d'action sociale
CPPT	Comité pour la Prévention et la Protection au Travail
CSR	<i>Corporate Social Responsibility</i>
C. succ.	Code des droits de succession
CRF	Cellule de Renseignement Financier
CTIF	Cellule de Traitement de l'Information Financière
C.T.V.A.	Code de la taxe sur la valeur ajoutée
DAC	<i>Directive on Administrative Cooperation</i>
Directive sur les lanceurs d'alerte	Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, <i>J.O.U.E.</i> , L 305, 26 novembre 2019
DPO	Data Protection Officer
EATLP	<i>European Association of Tax Law Professors</i>
EoI	<i>Exchange of Information</i>
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FHTP	<i>Forum on Harmful Tax Practices</i> (Forum sur les pratiques fiscales dommageables – OCDE)
FCA	<i>(US) False Claims Act</i>
Fisc	Administration fiscale
FIU	<i>Financial Intelligence Unit</i>
Fisconetplus	Base de données fiscales et juridiques du SPF Finances

FSMA	<i>Financial Services and Markets Authority</i> (Autorité des services et marchés financiers)
GAFAM	Acronyme désignant les géants du Web, càd : <i>Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft</i>
GAFI	Groupe d'action financière
GAP	<i>Government Accountability Project</i>
GE	Grande entreprise
GRECO	Groupe d'États contre la Corruption
G29	Groupe de l'article 29
ICIJ	<i>International Consortium of Investigative Journalists</i>
IFA	<i>International Fiscal Association</i>
ISI	Inspection spéciale des impôts
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service</i> (administration fiscale américaine)
IWRN	<i>International Whistleblowing Research Network</i>
KYC	<i>Know Your Customer</i>
Loi Sapin II	Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, <i>J.O.R.F.</i> , 10 décembre 2016.
<i>Mossfon</i>	<i>Mossack Fonseca</i>
MPR	Méthodes particulières de recherche
NCD	Norme commune de déclaration
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
O.I.T.	Organisation Internationale du Travail
OLAF	Office européen de lutte antifraude
ONG	Organisation non gouvernementale
ONU	Organisation des Nations Unies

PCCL	Point de contact pour une concurrence loyale
PCI	Personne de confiance « intégrité »
PIDA	<i>(UK) Public Interest Disclosure Act</i>
PIDCP	Pacte international relatif aux droits civils et politiques
PME	Petite ou moyenne entreprise
Proposition de directive du 23 avril 2018	Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union, COM(2018) 218 final, 23 avril 2018
Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018	Projet de résolution législative sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), 26 novembre 2018
PwC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
Quatrième Directive anti-blanchiment	Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, <i>J.O.U.E.</i> , L 141, 5 juin 2015
Recommandation CM/Rec(2014)7	Recommandation CM/Rec(2014)7 sur la protection des lanceurs d'alerte adoptée par le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe le 30 avril 2014
RGPD	Règlement général sur la protection des données
RSE	Responsabilité soci(ét)ale d'entreprise
SCPC	Service central de prévention de la corruption
SEC	<i>(US) Securities and Exchange Commission</i>
SDA	Service de Décision Anticipée
SIRS	Service d'information et de recherche sociale
SLCE	Section de législation du Conseil d'État
SNI	Système National d'Intégrité

SOX Act	<i>Sarbanes-Oxley Act</i>
SPF	Service Public Fédéral
TI	<i>Transparency International</i>
TIC	Technologies de l'information et de la communication
Tracfin	« Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins » : homologue français de la CTIF
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Registre UBO (« <i>UBO Register</i> »)	Registre des bénéficiaires effectifs (« <i>Ultimate Beneficial Owner Register</i> »)
UE	Union européenne
UNCAC	<i>United Nations Convention Against Corruption</i> (Convention des Nations Unies contre la corruption, dite aussi Convention de Mérida)
UNODC	<i>United Nations Office on Drugs and Crime</i> (Office des Nations Unies contre la drogue et le crime)
WB	<i>Whistleblowing</i>



# SOMMAIRE

---

<b>Liste des abréviations.....</b>	<b>3</b>
<b>Sommaire .....</b>	<b>9</b>
<b>Introduction générale.....</b>	<b>11</b>
I. Contexte de la recherche .....	11
II. Objet de la recherche .....	14
III. Originalité de la recherche.....	21
IV. Question de recherche .....	22
V. Plan de la recherche .....	23
VI. Limites de la recherche.....	24
VII. Méthodologie de la recherche .....	27
<b>Première partie.....</b>	<b>33</b>
<b>Le phénomène des lanceurs d’alerte fiscale au XXI<sup>e</sup> siècle .....</b>	<b>33</b>
Introduction .....	33
Titre I. Des Sycophantes aux Lanceurs d’alerte fiscale.....	35
Titre II. La montée des lanceurs d’alerte fiscale au fil des scandales .....	111
Titre III. Les lignes de force de la dénonciation fiscale à l’heure des lanceurs d’alerte ....	189
Conclusion de la première partie .....	357
<b>Deuxième partie.....</b>	<b>361</b>
<b>La réception juridique du phénomène des lanceurs d’alerte fiscale .....</b>	<b>361</b>
Introduction .....	361
Titre I. La réception du phénomène des lanceurs d’alerte en droit comparé.....	362
Titre II. La réception du phénomène des lanceurs d’alerte en droit supranational.....	415
Titre III. La réception du phénomène des lanceurs d’alerte fiscale en droit belge.....	489
Conclusion de la deuxième partie.....	634
<b>Troisième partie.....</b>	<b>637</b>
<b>La reconfiguration de la dénonciation fiscale à l’ère des lanceurs d’alerte.....</b>	<b>637</b>
Titre I. La reconfiguration des contours de la dénonciation fiscale .....	638
Titre II. La reconfiguration des limites à la dénonciation fiscale .....	699
Conclusion de la troisième partie .....	862
<b>Conclusions générales .....</b>	<b>865</b>
I. Le phénomène des lanceurs d’alerte fiscale au XXI <sup>e</sup> siècle.....	865
II. La réception du phénomène des lanceurs d’alerte fiscale en droit de la dénonciation ..	867
III. Les métamorphoses de l’institution de la dénonciation fiscale .....	871
<b>Lexique général .....</b>	<b>877</b>
<b>Bibliographie générale .....</b>	<b>883</b>
<b>Table des matières .....</b>	<b>913</b>



# INTRODUCTION GÉNÉRALE

---

## I. CONTEXTE DE LA RECHERCHE

---

1. Il y a près de quarante ans, Monsieur le procureur général Serge Brahy frappait les esprits avec ces mots :

« La contribution à la recherche des infractions s'impose en premier lieu aux personnes investies d'une charge publique à la disposition desquelles l'État met pour la réalisation de leurs activités spécifiques, des archives, des documents, des techniques de recherche ou de constat.

C'est ce bagage professionnel, cet accès à une mine quasi inépuisable de renseignements qui désignent les titulaires de ces fonctions comme pourvoyeurs supplétifs de la justice pour compléter les sources qui l'alimentent traditionnellement.

Un pas de plus peut être franchi. On peut associer tous les membres du corps social à l'œuvre commune et leur imposer l'obligation de contribuer autant qu'ils le peuvent à l'observation des lois et à la garde des droits de chacun d'eux »<sup>1</sup>.

Ces paroles alors assez hypothétiques – dans la mesure où la seule obligation de dénonciation à laquelle les citoyens sont astreints est une obligation naturelle fondée sur la solidarité sociale et circonscrite à quelques délits graves<sup>2</sup> – ont assurément pris une résonnance particulière ces dernières années à la faveur d'un phénomène nouveau qui se propage à vive allure, le phénomène des lanceurs d'alerte.

Depuis des siècles, les dénonciateurs assistent la puissance « publique » en vue de garantir le bon fonctionnement de la justice. De l'accusation populaire athénienne à la révélation publique de « scandales », la dénonciation a donné lieu à une multitude de variations en fonction de la tradition juridique nationale et du contexte politique. La figure du lanceur d'alerte (« *whistleblower* ») jouit cependant, parmi ces figures, d'une aura remarquable.

2. La figure du « lanceur d'alerte » a particulièrement été mise en lumière par les fuites de données de ces dernières années. Qu'il s'agisse de l'affaire « *Snowden* », de celle des « *Panama Papers* » ou encore de celle des « *Cambridge Analytica Files* », tous ces « *media leaks* » ont pu éclater au grand jour grâce à l'intervention de ceux que l'on appelle désormais des « lanceurs d'alerte ».

Parmi ces affaires, celle des « *Panama Papers* » a retenu toute notre attention. Cette gigantesque fuite de données fiscales – la plus grande répertoriée à ce jour – a provoqué un véritable électrochoc dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Grâce au concours d'un mystérieux « lanceur d'alerte » se faisant appeler John Doe, plus de dix millions de documents internes en provenance du cabinet d'avocats panaméen *Mossack*

---

<sup>1</sup> S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », mercuriale prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 950.

<sup>2</sup> Article 30 du C.i.cr. Voy. *infra* n° 6.



*Fonseca* se sont retrouvés entre les mains de quatre-vingt médias. Les résultats de leurs analyses ont été publiés dans la presse du monde entier à partir du 3 avril 2016<sup>3</sup>.

Ces documents internes mettent en évidence tant les pratiques de fraude fiscale que celles d'évasion fiscale auxquelles se livrent certaines multinationales, personnalités publiques et « ultra-riches »<sup>4</sup> en vue de payer moins d'impôts<sup>5</sup>. Si ces deux pratiques visent toutes deux à échapper à l'impôt, l'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale en ce qu'elle ne suppose pas la violation de la loi fiscale<sup>6</sup>. Certains montages d'évasion fiscale peuvent cependant être rendus *inopposables* au fisc par l'application d'une disposition « anti-abus »<sup>7</sup>.

3. Quelques semaines à peine après que n'éclate le « scandale » des « *Panama Papers* », une commission parlementaire a été instituée au sein du Parlement belge, la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* »<sup>8</sup> ainsi qu'au sein du Parlement européen, la Commission « PANA »<sup>9</sup>.

En marge des enquêtes judiciaires et administratives initiées en Belgique, la Commission belge est chargée « d'examiner le cadre juridique, les moyens et les résultats de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales en Belgique et ce notamment dans la continuité des travaux de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale »<sup>10</sup>. Au terme de ses travaux, la Commission dédie quatre recommandations à la question des lanceurs d'alerte. En tête de ces recommandations figure le développement « d'un mécanisme général de protection du lanceur d'alerte tant pour le secteur privé que pour le secteur public, après consultation de la société civile. [...] Ce système devra être strictement

---

<sup>3</sup> Voy. not. S. PIEL, A. MICHEL, M. VAUDANO, J. BARUCH & J. TILOUINE, « Chefs d'État, sportifs, milliardaires : premières révélations des « Panama papers » sur le système offshore mondial », *Le Monde.fr*, 3 avril 2016 (mis à jour le 4 avril 2016).

<sup>4</sup> Dans le discours ambiant, on désigne par « ultra-riches » (« *high net worth individuals – HNW* »), les individus dont la richesse atteint, au minimum, 40 à 50 millions d'euros (G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> édition, Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, pp. 55 et 69).

<sup>5</sup> Pour une description détaillée de l'affaire des « *Panama Papers* », voy. not. l'ouvrage rédigé par les deux journalistes allemands à l'origine de l'affaire : B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016.

<sup>6</sup> Sur la distinction fondamentale entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, voy. not. Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 21-30 ; M. BOURGEOIS & J. OPRENYESZK, avec la collaboration d'A. NOLLET, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n° 1, pp. 28-30. Notons que cette distinction n'est pas propre au droit belge. Elle existe aussi en droit anglo-saxon: voy. not. J. HASSELDINE & G. MORRIS, « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting Forum*, n° 37, 2013, p. 3.

<sup>7</sup> Sur les mesures « anti-abus » en droit belge, voy. not. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, pp. 493-504 ; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, 2014, n°s 3-4, pp. 185-187. Sur les mesures anti-abus en droit européen, voy. not. N. PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018, n°s 4-5, pp. 315-330.

<sup>8</sup> La Commission a été instituée le 21 avril 2016 lors de la séance plénière de la Chambre des représentants.

<sup>9</sup> Décision (UE) 2016/1021 du Parlement européen du 8 juin 2016 sur la constitution, les attributions, la composition numérique et la durée du mandat de la commission d'enquête chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale, *J.O.U.E.*, L 166, 24 juin 2016.

<sup>10</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* » par MM. R. VAN DE VELDE, V. SCOURNEAU, B. DISPA & P. VANVELHOVE, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/001, p. 6.

encadré par la loi et il faudra tenir compte de l'équilibre de la protection de tous les droits en présence (ceux du lanceur d'alerte, des personnes qui font l'objet de la dénonciation et des institutions dont les informations ont été utilisées, mais aussi de l'intérêt général, ...). Avec ce dispositif, on pourra éviter les fausses informations »<sup>11</sup>.

Le rapport de la Commission « PANA » contient pareillement une série de recommandations relatives aux lanceurs d'alerte<sup>12</sup>.

4. Soucieuse de répondre aux nombreux appels du Parlement européen<sup>13</sup>, d'organisations de la société civile et de syndicats<sup>14</sup> en faveur d'une protection des lanceurs d'alerte, la Commission européenne présente, le 23 avril 2018, une proposition de directive « relative à la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union »<sup>15</sup>.

Adoptée en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019, la directive a été adoptée par le Conseil le 7 octobre 2019 et publiée au *Journal Officiel* le 26 novembre 2019<sup>16</sup>.

La Directive sur les lanceurs d'alerte tend à tirer parti de la protection des lanceurs d'alerte, par l'établissement d'une série de standards communs minimums, en vue de renforcer l'effectivité du droit de l'Union dans certains domaines de politiques spécifiques<sup>17</sup>. Dans le domaine de la fiscalité, la directive précise soutenir les actions de la Commission, prises notamment en réaction au « scandale » des « *Panama Papers* »<sup>18</sup>, visant à assurer une taxation plus juste, plus transparente et plus effective au sein de l'Union<sup>19</sup>. Plus concrètement, la directive complète les initiatives récentes tendant à protéger les budgets nationaux contre les pratiques fiscales

---

<sup>11</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », *ibidem*, p. 28.

<sup>12</sup> Recommandation du Parlement européen à l'intention du Conseil et de la Commission à la suite de l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2016/3044(RSP)), Commission « PANA », 13 décembre 2017, *J.O.U.E.*, C 369, 11 octobre 2018, §§ 178-184.

<sup>13</sup> Voy. not., Recommandations du Parlement européen sur des actions et des initiatives à entreprendre (rapport final) (2013/2107(INI), 23 octobre 2013, § 14 ; Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2015/2066(INI), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, § 144 ; Résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), P8\_TA(2015)0457, 16 décembre 2015, recommandation A7 ; Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, P8\_TA(2016)0310, 6 juillet 2016, § 46 ; Résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0022, 14 février 2017, point 2.

<sup>14</sup> En particulier, *Transparency International*, *Eurocadres*, *European Public Service Union* et *European Federation of Journalist*.

<sup>15</sup> Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil relative à la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union, COM(2018) 218 final, 23 avril 2018 (ci-après : « Proposition de directive du 23 avril 2018 »).

<sup>16</sup> Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L 305, 26 novembre 2019. Ci-après : « Directive sur les lanceurs d'alerte ».

<sup>17</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 1. Voy. aussi le considérant n° 5 et l'article 1<sup>er</sup> de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>18</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance, COM(2016) 451, 5 July 2016.

<sup>19</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 3. Voy. aussi le considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

dommageables, spécialement via l'échange international d'informations en matière fiscale, ainsi qu'à renforcer les règles européennes anti-blanchiment.

5. Toutes ces mesures ont en commun de renforcer la « transparence fiscale ».

La transparence fiscale renvoie au respect de standards communs en termes de transparence dans le domaine de la fiscalité. Élaborés à l'instigation de l'Organisation de coopération et de développement économiques<sup>20</sup> et de l'Union européenne<sup>21</sup>, ces standards s'appliquent à trois acteurs clés dans l'exécution de la loi fiscale: les administrations fiscales, les contribuables et les « tiers »<sup>22</sup>. Ils visent à favoriser la prise de connaissance de la situation fiscale des contribuables par l'administration, mais aussi, dans une moindre mesure, par le public en général<sup>23</sup>.

Ce faisant, la transparence fiscale a pour effet d'accroître la publicité du contribuable vis-à-vis de l'État. Elle contraste alors avec le mouvement de transparence administrative enclenché dans les années '70 qui visait, *a contrario*, à accroître la publicité de l'État, et spécialement, de son administration, vis-à-vis du citoyen.

## II. OBJET DE LA RECHERCHE

---

6. La présente étude a pour objet la « dénonciation fiscale » par un « lanceur d'alerte ».

Les études sur la dénonciation sont peu nombreuses car la dénonciation souffre d'une image négative dans la conscience collective européenne<sup>24</sup>. Peu importe l'expression utilisée pour désigner le dénonciateur – informateur, indic(ateur), mouchard, balance, sycophante, collabo(rateur), ... – l'expression renvoie à un comportement égoïste, déloyal, immoral<sup>25</sup>.

---

<sup>20</sup> On pense, pour l'essentiel, au respect des normes de l'OCDE relatives à l'échange automatique de renseignements et à l'échange de renseignements à la demande, à l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales en ce qui concerne ces deux normes, à la ratification de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et, plus récemment, à l'échange d'informations concernant les bénéficiaires effectifs.

<sup>21</sup> On pense principalement à la mise en œuvre de l'échange international de renseignements, à l'abolition du secret bancaire, à l'obligation de déclaration des constructions juridiques à charge du contribuable et à l'obligation de déclaration des montages de planification fiscale potentiellement agressifs à charge des « intermédiaires ».

<sup>22</sup> Au sens du droit fiscal belge et à la lumière des articles 322 et 323 du C.I.R. 92 qui inaugurent la section du C.I.R. 92 consacrée aux obligations des tiers, le « tiers » peut être défini comme toute personne ayant été directement ou indirectement en relation avec un contribuable déterminé en raison des opérations ou activités de celui-ci. Il s'agit donc d'une personne privée, d'un acteur non étatique, qui prête son concours à la perception de l'impôt. En ce sens, voy. P. MIHAIL, « La portée et les raisons du secret bancaire en Belgique », *R.G.F.*, 2003, n° 2, p. 6. Voy. aussi J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge » in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, CUP, Limal, Anthemis, 2009, p. 77.

<sup>23</sup> Sur les trois directions de la transparence fiscale (vers l'État, vers le contribuable et vers le public), voy. not. R. SEER, « Purpose and Problems of Tax Transparency – the legal perspective » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, IBFD, à paraître, pp. 1-3.

<sup>24</sup> En ce sens, voy. not. L. MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014, p. 143.

<sup>25</sup> En ce sens, voy. not. M. A. SIMONS, « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, p. 1.

Condamnée socialement, la dénonciation d'un fait répréhensible n'en est pas moins licite dans la majorité des cas. Elle est même, en certains cas, prescrite par la loi<sup>26</sup>. Comme l'écrivaient Roger Merle et André Vitu dans les années '60, « même dans une société libre, l'État a le devoir de maintenir l'ordre et a besoin du concours des citoyens dans cette tâche [...] la "liberté" de ne pas dénoncer n'est pas plus morale que la "liberté" de laisser mourir son prochain sans le secourir »<sup>27</sup>.

La dénonciation est ici entendue en son sens pénal comme désignant tout acte qui informe un officier de police administrative ou judiciaire de l'existence d'une infraction<sup>28</sup>.

C'est en ce sens qu'il faut comprendre l'obligation de dénonciation<sup>29</sup> établie par les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, qui constitue le siège du droit de la dénonciation en Belgique. L'article 29 du Code d'instruction criminelle établit la dénonciation « officielle », à savoir la dénonciation qui « émane d'une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, autre[s] que ceux qui sont chargés de la recherche des infractions »<sup>30</sup>.

L'article 30 du Code précité établit, quant à lui, la dénonciation « privée », dite aussi « civique ». Celle-ci peut se définir comme la dénonciation qui « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions »<sup>31</sup>. La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur.

La signification dévolue à la dénonciation dans le domaine pénal vaut également, *mutatis mutandis*, dans le domaine fiscal<sup>32</sup>. L'article 29 du Code d'instruction criminelle a d'ailleurs plusieurs fois été modifié – la dernière modification date du 5 mai 2019<sup>33</sup> – afin de tenir compte de son application particulière en droit pénal fiscal. En revanche, la dénonciation de faits fiscaux qui ne sont pas susceptibles d'être sanctionnés pénalement ne repose, en droit belge, sur aucune base juridique expresse. Son cadre juridique résulte de questions parlementaires, de décisions

---

<sup>26</sup> A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n° 3099.

<sup>27</sup> R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Éditions Cujas, 1967, p. 834. Les auteurs renvoient sur cette question à TUNC, *Le particulier au service de l'ordre public*, 1943.

<sup>28</sup> Voy. not. G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274 ; R. MERLE & A. VITU, *op. cit.*, p. 833 ; A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n° 3099.

<sup>29</sup> En dépit de la formulation employée par lesdites dispositions, nous verrons que les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle n'établissent pas formellement d'obligation juridique. L'article 29 du Code précité établit, tout au plus une obligation disciplinaire, tandis que l'article 30 consacre une obligation naturelle. Voy. *infra* n°s 725 et 742.

<sup>30</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285.

<sup>31</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, *ibidem*, p. 285.

<sup>32</sup> Dans un arrêt de 2004, le T.P.I. de Mons a observé « que le code d'instruction criminelle (article 30) autorise les dénonciations de telle nature pour servir en matière pénale; qu'*a fortiori*, une telle dénonciation peut être reçue et exploitée par la partie défenderesse en matière fiscale » (T.P.I. Mons, 23 octobre 2003, *F.J.F.*, n° 235, 2004; disponible sur *Fisconetplus*, la base de données fiscales et juridiques du SPF Finances).

<sup>33</sup> Loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, *M.B.*, 24 mai 2019.

de justice et de la doctrine<sup>34</sup>, ce qui n'est pas sans poser question en termes de transparence et de sécurité juridique.

7. À vrai dire, il aura fallu attendre l'ère des « lanceurs d'alerte » pour que la dénonciation gagne enfin en légitimité auprès de la société belge et européenne.

La figure du lanceur d'alerte appartient autant à la pensée américaine qu'à la pensée européenne. Elle puise ses racines juridiques dans l'institution américaine d'origine britannique, le « *whistleblowing* », et dans l'institution française de l'« alerte éthique ».

Selon une doctrine majoritaire, le « *whistleblowing* » peut se définir comme « *the disclosure by organization members (formers or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action* »<sup>35</sup>.

L'alerte éthique ne jouit par contre pas d'une définition consensuelle. À la lumière d'une étude réalisée par le Conseil d'État français en 2016, il est néanmoins permis de définir l'expression comme désignant le signalement « librement et en conscience »<sup>36</sup> d'une atteinte ou menace à l'intérêt général imputable à une organisation, qu'il s'agisse d'une structure publique ou privée. L'atteinte ou la menace à l'intérêt général peut résulter d'un fait répréhensible, d'un danger ou d'un risque.

8. La dénonciation effectuée par un lanceur d'alerte bénéficie clairement d'un surplus de légitimité par rapport à la dénonciation traditionnelle. Ce surplus de légitimité provient, de prime abord, de l'appréhension du phénomène sous l'angle des droits fondamentaux, qui représente le standard de légitimité par excellence au XXI<sup>e</sup> siècle. Les droits humains forment, en particulier, le noyau dur des valeurs européennes<sup>37</sup>.

C'est à l'occasion de l'affaire *Guja* que la Cour européenne des droits de l'homme a expressément admis que l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui consacre le droit à la liberté d'expression en Europe, englobe le droit des fonctionnaires et autres salariés de signaler des conduites ou actes illicites constatés par eux sur leur lieu de travail<sup>38</sup>.

---

<sup>34</sup> Voy. not. R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, pp. 135-149

<sup>35</sup> « Mécanisme par lequel un employé, ancien ou actuel, révèle des pratiques illégales, immorales ou illégitimes commises sous le contrôle de son employeur à quelqu'un qui est capable de faire de quelque chose pour y remédier » (nous traduisons) : J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 4.

<sup>36</sup> Conseil d'État français, « Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger », étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'Etat, La Documentation française, 2016, p. 55.

<sup>37</sup> Que l'Union européenne se soit dotée d'une charte des droits fondamentaux en témoigne spécialement. Voy. not. *L'avenir de l'Union européenne. Document résultant des travaux du Groupe Europe de l'Académie royale de Belgique* (M. DONY, dir.), Bruxelles, Académie royale de Belgique, 2017, pp. 16-17.

<sup>38</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008, § 97. Cette jurisprudence a plusieurs fois été confirmée. Voy. not. Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kislov c. Russie*, 9 juillet 2019, § 94 (en l'espèce, la Cour a toutefois jugé qu'il n'était pas démontré que les persécutions subies par les requérants étaient la conséquence d'un « acte de *whistleblowing* »).

## Introduction générale

La haute juridiction a observé, pour la première fois<sup>39</sup>, que les agents de la fonction publique, qu'ils soient contractuels ou statutaires, peuvent être :

« amenés, dans l'exercice de leur mission, à prendre connaissance d'informations internes, éventuellement de nature secrète, que les citoyens ont un grand intérêt à voir divulguer ou publier. Elle estime dans ces conditions que la dénonciation par de tels agents de conduites ou d'actes illicites constatés sur leur lieu de travail doit être protégée dans certaines circonstances. Pareille protection peut s'imposer lorsque l'agent concerné est seul à savoir – ou fait partie d'un petit groupe dont les membres sont seuls à savoir – ce qui se passe sur son lieu de travail et est donc le mieux placé pour agir dans l'intérêt général en avertissant son employeur ou l'opinion publique »<sup>40</sup>.

En l'espèce, Monsieur Guja, directeur du service de presse du Parquet général moldave, se plaignait d'avoir été révoqué du Parquet général pour avoir divulgué à la presse deux courriers qui, selon lui, révélaient l'ingérence d'une personnalité politique de haut rang dans une procédure pénale pendante. Il dénonçait une violation de son droit à la liberté d'expression.

Quelques années plus tard, la Cour européenne des droits de l'homme a, de surcroît, reconnu qu'une plainte pénale s'analysait déjà en soi « en une dénonciation [*whistle-blowing*] d'un comportement prétendument illicite imputable à l'employeur de l'intéressée et que cet acte relève de l'article 10 de la Convention »<sup>41</sup>.

Une telle approche, qui consiste à appréhender la dénonciation sous l'angle des droits fondamentaux, est résolument novatrice.

9. Quoiqu'encore méconnu des juristes belges, le « *whistleblowing* » existe déjà en droit belge de façon sectorielle. Le premier texte à avoir implémenté formellement un dispositif de *whistleblowing* est la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation (en néerlandais : « *melding* ») d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel<sup>42</sup>. Conformément à la définition commune du *whistleblowing* et de l'alerte éthique, la notion d'« atteinte suspectée à l'intégrité » ne vise pas seulement les infractions à la loi, mais aussi un risque inacceptable pour la vie, la santé ou la sécurité des personnes ou pour l'environnement et un manquement grave aux obligations professionnelles.

Quoique cela puisse, de prime abord, surprendre, compte tenu de la mythologie négative qui entoure l'institution de la dénonciation, le législateur belge a donc choisi d'implémenter en droit l'institution du *whistleblowing* par le truchement de l'institution de la dénonciation. L'appréhension de l'institution du *whistleblowing* par le truchement de celle de la dénonciation n'a pourtant rien d'original. Elle s'impose même avec la force de l'évidence comme nous le

---

<sup>39</sup> La Cour note expressément qu'elle n'a pas encore eu à connaître d'une affaire dans laquelle un fonctionnaire aurait divulgué des informations internes (§ 72).

<sup>40</sup> Cour eur. D.H., gde ch., 12 février 2008, arrêt *Guja c. Moldova*, req. n° 14277/04, § 72.

<sup>41</sup> Cour eur. D.H., 5<sup>e</sup> sect., 21 juillet 2011, arrêt *Heinisch c. Allemagne*, req. n° 28274/08, § 43.

<sup>42</sup> En l'occurrence, il s'agit du dispositif de *whistleblowing* prévu par la Convention de l'ONU contre la corruption (en anglais : « *United Nations Convention Against Corruption* » – UNCAC), adoptée par l'Assemblée générale par la Résolution n° 58/4 du 31 octobre 2003 et en vigueur depuis le 14 décembre 2005.

montrons. Des auteurs d'horizons divers ont ainsi à juste titre rapproché les deux institutions<sup>43</sup>.

Il n'empêche que la signification conférée par la loi du 15 septembre 2013 à la dénonciation, à la faveur de l'institution du *whistleblowing* et de celle de l'alerte éthique, ne contraste pas moins avec la signification qui lui est traditionnellement réservée en droit belge.

10. Au regard de ces considérations, il est apparu nécessaire de redéfinir la dénonciation (moderne) comme le signalement (i) de faits répréhensibles (ii) par une personne qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir (iii) à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale<sup>44</sup>.

(i) *Le fait répréhensible* est un fait ou un acte qui menace ou porte atteinte à l'intérêt général. Il peut se rapporter à une personne identifiée ou identifiable (par ex. un fraudeur potentiel) ou à une situation (par ex. des pratiques d'évasion fiscale). En toute hypothèse, tant l'État que la société attendent néanmoins de déterminer des responsabilités. Comme le note Jean-François Gayraud, dénoncer « c'est à la fois accuser (signaler à la justice ou déférer à l'autorité) et informer (déclarer ou publier). La dénonciation est une information qui désigne »<sup>45</sup>.

Le fait répréhensible peut résider dans un fait fiscal ou un acte juridique contraire à la loi ou à une norme de conduite. L'appréciation du caractère répréhensible a donc lieu selon deux points de vue : l'État, d'un côté ; le marché, et plus largement la société, de l'autre. Le fait répréhensible fait courir un risque à la personne sous le contrôle duquel il est commis. Il est nécessairement secret puisque sa divulgation fait également courir un risque à son auteur<sup>46</sup>. Les faits d'intérêt fiscal qui ne sont pas répréhensibles, parce qu'ils relèvent du simple renseignement administratif (adresse, fiche de paie, etc.), ne relèvent donc pas du champ d'application de l'étude.

---

<sup>43</sup> En droit, voy. not. A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 61-68 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 9, 15 et 32 (l'auteur présente le lancement d'alerte comme une notion proche de la dénonciation, présentant une sorte de filiation, mais plus complexe) ; M. BEHAR-TOUCHAIS, *op. cit.*, pp. 1-11. En management, voy. not. N. SMAILI, « Le *whistleblowing* : la solution en gouvernance ? » in *Gouvernance, risques et crise financière* (S. ROUSSEAU, dir.), Montréal, Thémis, 2013, p. 227 ; J. BIRON & S. ROUSSEAU, « *Whistleblowing* », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés ? », *La Revue du Barreau canadien*, vol. 91, 2012, p. 657 ; En histoire, voy. not. J.-P. BRODEUR & F. JOBARD (dir.), *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?*, Paris, Autrement, 2005, p. 17. En sociologie, voy. not. L. MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014, p. 145. Dans le monde des médias, voy. not. F. BALE, « De Ralph Nader à Edward Snowden : ce qui change pour les journalistes », *La revue européenne des médias et du numérique*, n° 28, 2013, disponible sur <http://la-rem.eu> (consulté le 6 décembre 2017) ; J.-N. CUÉNOD, « #BalanceTonPorc, délation ou dénonciation ? », *Mediapart*, 25 octobre 2017, disponible sur <https://blogs.mediapart.fr> (consulté le 5 décembre 2017).

<sup>44</sup> Pour une définition en ce sens, voy. not. M. BEHAR-TOUCHAIS, « La dénonciation en droit privé. Propos introductifs » in *La dénonciation en droit privé* (M. BEHAR-TOUCHAIS (dir.)), Paris, Economica, 2010, p. 1. L'auteur définit la dénonciation comme « un acte destiné à alerter la communauté, de faits jugés ou ressentis comme répréhensibles ».

<sup>45</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 20. Voy. aussi en histoire V. MARTIN, « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 134 ; en sociologie, L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, « Du monde social en tant que scène d'un procès » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 431-432.

<sup>46</sup> Sur la double approche basée sur les risques qu'implique le *whistleblowing*, voy. E. TSAHURIDU & A.J. BROWN « Collateral harm from whistleblowing », *IWRN Conference Utrecht 2019*, 20 & 21 June 2019, actes à paraître.

(ii) L'*auteur* de la dénonciation est une personne physique. Par nature, le dénonciateur n'est qu'un messenger. Il n'a *a priori* aucun mandat particulier pour identifier et détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter<sup>47</sup>. Ce faisant, il n'a pas la capacité d'agir lui-même sur le comportement répréhensible.

Du point de vue juridique<sup>48</sup>, la dénonciation laisse apparaître cinq figures distinctes:

1. *La victime* : l'auteur est victime des faits dénoncés ;
2. *Le délinquant (indicateur, aviseur ou repent)*: l'auteur est impliqué dans la réalisation des méfaits ;
3. *Le citoyen* (en anglais : « *private citizen* ») : l'auteur est témoin des faits répréhensibles dans le cadre de sa vie privée. C'est pourquoi il est fréquemment qualifié de témoin mais il pourrait aussi être qualifié, dans certaines circonstances, d'informateur *sensu stricto* ou de lanceur d'alerte *civique*;
4. *Le professionnel (obligé)* : l'auteur est tenu, en vertu d'une obligation légale ou déontologique, de dénoncer certains faits répréhensibles dont il est témoin dans le cadre de l'exercice de ses fonctions ;
5. *Le lanceur d'alerte (sensu stricto et sensu lato)*: l'auteur dénonce librement des faits répréhensibles dont il est témoin dans le cadre d'une relation professionnelle.

Dans le cadre de la présente étude, nous ciblons le cas des lanceurs d'alerte. Ce n'est donc que de façon incidente que nous abordons la problématique de la dénonciation par les officiers de police (judiciaire et administrative), par les autorités administratives indépendantes et par les journalistes.

(iii) Le *destinataire* de la dénonciation peut être très varié. Il s'agit de toute personne capable de déclencher directement ou indirectement une sanction juridique ou sociale. On pense au responsable hiérarchique, à l'auditeur, à une autorité de surveillance, à une autorité judiciaire, à une organisation non gouvernementale, à un syndicat, à un parlementaire ou encore à un journaliste.

---

<sup>47</sup> Voy. not. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 211, n° 3103 ; M.P. MICELI & J.P. NEAR, *Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees*, New York/ Toronto, Lexington Books, 1992, p. 15; F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 170. Voy. aussi M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, « Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 85-86.

<sup>48</sup> En dehors de toute considération juridique, il peut être affirmé que la communication d'un acte répréhensible procède selon quatre modes : la victimation, l'information, le témoignage et la dénonciation. La victimation est l'œuvre de la victime, l'information est l'œuvre de la police et des médias, le témoignage est l'œuvre du témoin. La dénonciation, qui consiste à informer tout en accusant, donne lieu à diverses figures parmi lesquelles on trouve le corbeau, l'indicateur et le lanceur d'alerte. Sur ces modes de communication et ces figures de la dénonciation, voy. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 12-17.



11. À l'entame de la présente étude, quelques précisions s'imposent encore quant à la définition des termes connexes employés en lien avec la dénonciation. Pour le surplus, nous renvoyons au lexique général qui figure en annexe.

Par « délation », nous visons la dénonciation méchante ou mensongère d'une personne identifiée ou identifiable. Cette définition repose sur la signification commune<sup>49</sup> et sociologique<sup>50</sup> de la délation.

Au sens commun, l'« alerte » est quant à elle un signalement qui vise « à prévenir d'un danger ou d'un risque imminent afin de susciter, en temps suffisamment opportun, l'intervention de mesures pour les faire cesser »<sup>51</sup>. L'alerte se distingue donc de la dénonciation en ce qu'elle porte sur un risque ou un danger *futur*. L'idée est de prévenir et non de sanctionner et/ou arrêter. Il arrive toutefois que le droit envisage l'alerte comme le signalement d'une situation *passée ou présente*.

Le rapprochement entre la logique de l'alerte et celle de la dénonciation procède de l'avènement de la figure sociologique du lanceur d'alerte en droit, précisément analysée comme un cas particulier de rencontre entre deux logiques de signalement, celle de la dénonciation (signalement d'une personne) et celle de l'alerte (signalement d'un risque ou d'un danger)<sup>52</sup>.

12. La diversité des expressions utilisées pour traduire la notion de « *whistleblower* » témoigne du souci commun, indépendamment du système juridique, de trouver un vocabulaire neutre qui écarte les idées péjoratives évoquées par les termes « dénonciation » et « délation »<sup>53</sup>.

À ce stade, nous pouvons retenir qu'un « lanceur d'alerte »/« *whistleblower* » est un dénonciateur qui mérite protection dès lors qu'il décide, consciemment et librement, de prendre un risque pour dénoncer un fait répréhensible en ce qu'il menace ou porte atteinte à l'intérêt général. La notion d'« intérêt général » est ici synonyme d'« intérêt public ».

Il est aujourd'hui admis, du point de vue politique et juridique, que le mot américain « *whistleblowing* » se traduit en français par l'expression « lancement d'alerte » ou celle d'« alerte éthique ».

Sauf indication contraire, nous employons donc indistinctement les mots « *whistleblowing* », « lancement d'alerte » et « alerte éthique ».

---

<sup>49</sup> Le *Dictionnaire Larousse* (en ligne, consulté le 25 juin 2019) définit la délation comme une « dénonciation intéressée, méprisable, inspirée par la vengeance, la jalousie ou la cupidité ».

<sup>50</sup> En sociologie, la distinction entre la dénonciation et la délation se fonde sur l'objet du signalement : s'il s'agit d'une personne ou d'un groupe identifié, on parle de délation ; s'il s'agit d'une situation, on parle de dénonciation (L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ & M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 51, mars, 1984, p. 4).

<sup>51</sup> Conseil d'État français, « Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger », Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 112. Voy. aussi R. DE QUENAUDON, « Les lanceurs d'alerte » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPIOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, p. 293.

<sup>52</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNAY, *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, Éditions de l'École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013, p. 14.

<sup>53</sup> En ce sens, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 6 ; R. ROSOUX, *op. cit.*, p. 135.

Quand nous nous référons à des textes anglophones, nous donnons cependant la préférence à l'expression « *whistleblowing* ». À l'inverse, nous préférons l'expression « alerte éthique » quand nous évoquons des textes français dès lors que l'alerte éthique est une notion, à l'origine, française.

À l'entame de la présente étude, nous pouvons indiquer que le *whistleblowing* exprime une forme *institutionnalisée* de *dénonciation*. Entendu largement, il peut désigner toute forme institutionnalisée ou organisée de dénonciation<sup>54</sup>. Le *whistleblowing* désigne donc une réalité plus circonscrite que celle de la dénonciation, qui peut être exprimée au travers de l'expression « dispositif de dénonciation » ou « mécanisme de dénonciation ».

### III. ORIGINALITÉ DE LA RECHERCHE

---

13. La dénonciation se pratique depuis la nuit des temps, ou presque. La police – ou ce qui en fait office – dispose, en effet, rarement d'une connaissance personnelle des infractions. La dénonciation s'avère particulièrement efficace à la lutte contre la criminalité en réseau<sup>55</sup>. Présente dans le domaine fiscal, ce type de criminalité rend complexe l'identification des pratiques de fraude et d'évasion fiscales : leurs montages reposent sur des réseaux d'intermédiaires, hommes de pailles et sociétés-écran de plus en plus nombreux.

Pourtant, force est de constater que les études sur la dénonciation sont peu nombreuses.

14. Deux ouvrages ont, en particulier, marqué notre réflexion : « *La délation peut-elle être civique ?* » de Jean-Pierre Brodeur et Fabien Jobard<sup>56</sup> et « *La dénonciation* » de Jean-François Gayraud<sup>57</sup>.

Le premier ouvrage pose la question fondamentale de la légitimité de la dénonciation. La question n'est cependant pas abordée en droit. Le second ouvrage examine, quant à lui, la problématique de la dénonciation, après l'avoir distinguée de la délation, au travers de l'histoire et du droit. L'ouvrage ne s'intéresse néanmoins qu'au droit français. Relativement ancien (1995), il n'aborde, par ailleurs, pas la question des lanceurs d'alerte. Aussi, la dénonciation n'est pas mise en perspective avec le corpus des droits fondamentaux et le droit fiscal ne fait pas l'objet d'une attention particulière.

Il s'ensuit que la présente étude comble une lacune importante dans la doctrine belge, non seulement en *s'intéressant* à la notion juridique de dénonciation, mais aussi et surtout en la *situant* au sein de l'ordre juridique belge dans le contexte des lanceurs d'alerte. Dans le domaine

---

<sup>54</sup> L'expression « institutionnalisation » est choisie à dessein en ce qu'elle implique l'idée de reconnaissance juridique, d'acceptation sociale et de processus.

<sup>55</sup> « "Cosa Nostra et repentis" : Entretien avec Pino Arlacchi (propos recueillis par J.-P. Brodeur) » in J.-P. BRODEUR & F. JOBARD (dir.), *op. cit.*, p. 194 ; « "Le métier de délateur : respecter son contrat." : Entretien avec M. Denis « Jim » Boivin (propos recueillis par M. Turcotte) » in J.-P. BRODEUR & F. JOBARD (dir.), *op. cit.*, p. 203.

<sup>56</sup> J.-P. BRODEUR & F. JOBARD (dir.), *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?*, Paris, Autrement, 2005.

<sup>57</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995.

fiscal, elle répond, par ailleurs, à une demande de la pratique qui s'interroge, de plus en plus massivement, quant à l'accueil juridique réservé concrètement à la figure du lanceur d'alerte. L'engouement manifesté lors du Congrès 2018 de l'*European Association of Tax Law Professors* (EATLP), qui portait sur la transparence fiscale, pour le thème des lanceurs d'alerte fiscale et, plus largement, de la révélation publique d'informations fiscales, en témoigne assurément.

15. L'approche comparatiste et théorisante que nous avons adoptée confère, du reste, à la présente étude un intérêt indéniable sur le plan international et européen. L'intérêt est d'autant plus grand que la Directive sur les lanceurs d'alerte vient d'être adoptée et qu'elle a vocation à s'appliquer en droit fiscal européen d'ici 2022.

#### IV. QUESTION DE RECHERCHE

---

16. La présente étude vise à répondre à la *question de recherche* suivante :

*En quoi la réception de la figure du « lanceur d'alerte fiscale » au sein de l'ordre juridique international, européen et belge bouleverse-t-elle l'institution belge de la dénonciation fiscale ?*

Cette question nous amène à rendre compte de la façon dont le système juridique belge réceptionne une nouvelle réalité sociale, celle du lanceur d'alerte, ce qui suppose d'élaborer les grands principes d'une théorie juridique de la dénonciation fiscale en droit belge. Il n'est effectivement pas possible de mettre en évidence les transformations que la réception juridique de la figure du lanceur d'alerte fiscale provoque sur le droit belge de la dénonciation si les règles qui composent le droit belge de la dénonciation et les principes qui le gouvernent n'ont jamais été systématisés. Or, une telle systématisation n'a jamais eu lieu en Belgique.

17. Ce faisant, la présente étude entend démontrer l'*hypothèse de recherche* suivante :

*La réception de la figure du « lanceur d'alerte fiscale » au sein de l'ordre juridique bouleverse l'institution belge de la dénonciation fiscale en vigueur selon deux directions.*

*Du point de vue des contours de la notion juridique de dénonciation fiscale, la dénonciation ne s'épuise plus dans le signalement de faits délictueux auprès des autorités judiciaires mais réside dans un processus de révélation (interne, externe, publique) de pratiques qui menacent ou portent atteinte à l'intérêt général. Il s'ensuit alors une extension du prisme de la dénonciation dans toutes ses dimensions (auteur, objet, destinataire) et une démultiplication des fonctions assignées à la dénonciation fiscale. La dénonciation ne vise plus seulement à garantir le bon fonctionnement de la justice, elle tend plus largement à défendre l'intérêt général.*

*Du point de vue des limites à la dénonciation fiscale, la condamnation pénale et morale de la dénonciation mensongère ou méchante ne représente plus la seule*

*limite depuis l'appréhension de la dénonciation sous l'angle des droits de l'homme. En tant qu'extension du droit à la liberté d'expression, le droit de dénoncer des irrégularités doit nécessairement ménager un juste équilibre entre les droits, libertés et intérêts des parties en présence.*

## V. PLAN DE LA RECHERCHE

---

18. Pour mener à bien notre projet doctoral, nous avons structuré notre recherche en trois parties.

La première partie de l'étude a pour objectif de situer l'institution de la dénonciation fiscale par rapport au phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. Nous avons réalisé notre analyse selon trois angles : sous l'angle de l'histoire (Titre I), sous l'angle de la sociologie pragmatique (Titre II) et sous l'angle de la transparence fiscale (Titre III). Le premier titre livre une brève histoire de la dénonciation, le deuxième titre fait le point sur les principaux scandales qui ont façonné la figure du lanceur d'alerte, en particulier celui des « *Panama Papers* », et le troisième titre met en lumière la fonction assignée au lanceur d'alerte fiscale dans l'arsenal de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La deuxième partie de l'étude tend à examiner la façon dont le droit a réceptionné le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. Dans cette optique, nous analysons préalablement, dans une perspective comparative, quels sont les principes et les règles qui gouvernent la dénonciation dans les pays qui ont déjà accueilli la figure du lanceur d'alerte, en l'occurrence les États-Unis, la France et le Royaume-Uni (Titre I). Avant de nous plonger dans l'examen du droit belge, il est encore utile de recenser les dispositions internationales et européennes applicables en la matière dans la mesure où le droit belge de la dénonciation résulte, en grande partie, de la transposition d'obligations supranationales (Titre II). Lors de l'examen du droit belge, nous esquissons naturellement quel sera le droit belge de la dénonciation fiscale de demain une fois la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte transposée (Titre III).

La troisième et dernière partie de l'étude vise concrètement à répondre à la question de recherche, tirant les conséquences de l'exposé des règles juridiques quant aux contours (Titre I) et aux limites (Titre II) de la dénonciation fiscale au XXI<sup>e</sup> siècle. Cette troisième partie ébauche les grandes lignes d'une théorie de la dénonciation fiscale en ce que les réflexions livrées échappent en grande partie au droit positif belge. De l'analyse des fondements historiques et juridiques de la dénonciation, il résulte que l'approche adoptée par l'État dans l'institutionnalisation de la dénonciation est centrée sur deux considérations : d'une part, le rejet de la dénonciation mensongère et méchante, autrement dit la délation ; d'autre part, la protection des dénonciateurs qui agissent dans l'intérêt général, les lanceurs d'alerte. C'est donc à l'aune de ces considérations qu'il nous revient de définir les contours et les limites de la dénonciation fiscale.

## VI. LIMITES DE LA RECHERCHE

---

19. La présente étude s'inscrit dans le droit positif et prospectif belge en ce sens qu'elle adopte le point de vue du droit belge en vue de livrer des enseignements en droit belge, même si ceux-ci peuvent être éclairants en dehors du droit belge.

Un détour par les droits américains et français s'est avéré inévitable dans la mesure où la conception de la dénonciation contemporaine se présente, à notre sens, comme la convergence de l'institution américaine du *whistleblowing* et de l'institution française de l'alerte éthique. L'étude du droit français est particulièrement intéressante en ce que les dispositions pénales qui constituent le siège du droit belge de la dénonciation puisent leur origine dans le droit français<sup>58</sup>. Le domaine de la fiscalité nous offre par ailleurs des éléments juridiques comparables entre le *whistleblowing* pratiqué aux États-Unis dans le domaine de l'impôt sur les revenus (« *IRS Whistleblower Act* »), l'alerte fiscale et le système des aviseurs fiscaux prévus depuis peu en France, et la dénonciation pratiquée en Belgique dans le domaine fiscal.

Un bref détour par le droit britannique s'est également imposé dans la mesure où le droit anglais a longtemps pratiqué, mais abandonné, le principe de l'accusation privée, dit « *Qui Tam* », sur lequel repose le *whistleblowing* américain.

Le droit étranger a été appréhendé principalement via sa doctrine, ainsi que via les informations fournies par le gouvernement dans ses communications officielles. Les plateformes de partage « *ResearchGate* » et « *Academia* » ont permis d'accéder à une littérature anglo-saxonne riche, variée et récente<sup>59</sup>. Le réseau social professionnel *LinkedIn* a, par ailleurs, permis de contacter directement des auteurs en vue d'obtenir des contributions ou des précisions. L'étude du droit américain s'est concentrée sur le droit fédéral. De même, l'analyse du droit français et britannique s'est cantonnée aux principales législations de portée nationale. L'*International Whistleblowing Research Network* a par ailleurs permis d'échanger avec des chercheurs du monde entier, compensant de la sorte l'absence de séjour d'étude à l'étranger dans le cadre de la présente recherche.

20. Vu l'influence notable exercée par l'histoire sur la perception sociale de la dénonciation, il est rapidement apparu nécessaire de se livrer, sur plan temporel, à un détour historique. Nous sommes, dans ce cadre, remontée jusqu'à l'Antiquité grecque et aux Sycophantes. Ce détour s'est avéré très instructif, révélant que l'histoire avait aussi fortement influencé les principes juridiques qui gouvernent actuellement la dénonciation en Belgique, en France et aux États-Unis.

S'agissant des sources traitées, nous avons mobilisé des sources qui datent des XVIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles afin de comprendre la signification donnée à la dénonciation lorsqu'elle a été institutionnalisée en droit américain, français et belge. Ces sources anciennes demeurent néanmoins très anecdotiques. Des contraintes temporelles et matérielles évidentes nous ont

---

<sup>58</sup> Les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle sont tirés du Code français d'instruction criminelle de 1808. Ils ont cependant été abrogés et remplacés en France par des dispositions plus contraignantes.

<sup>59</sup> La littérature américaine, britannique et australienne a spécialement été consultée.

amenée à nous concentrer sur les onze dernières années (2008-2019), période au cours de laquelle la figure du lanceur d'alerte est apparue sur la scène internationale et médiatique. Cette limite temporelle est valable tant pour la législation, la jurisprudence que la doctrine. Sur le plan fiscal, la législation est cependant traitée depuis 1992, année d'entrée en vigueur du Code des impôts sur les revenus.

21. La présente étude traite principalement, sur le plan matériel, de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte en droit fiscal, en droit constitutionnel fiscal et en droit européen des droits de l'homme.

La recherche se base donc principalement sur l'analyse de textes juridiques (*hard law* et *soft law*). Une place accessoire a toutefois été accordée à l'interdisciplinarité. Outre les bibliothèques universitaires, les ressources électroniques « *Cairn* » et « *Persée* » ont fourni une grande quantité de contributions dans le domaine des sciences sociales, politiques et historiques. Mais la démarche étant accessoire, les textes mobilisés dans ce cadre sont nettement moins nombreux que ceux mobilisés dans le cadre de l'examen juridique du sujet. La part consacrée à l'examen non juridique de la dénonciation fiscale a donc été réduite en conséquence.

Le choix de porter notre attention sur le droit fiscal et le droit constitutionnel fiscal s'explique par le point de départ de nos recherches: les « *Panama Papers* ».

S'agissant du droit fiscal, la recherche se limite aux règles internationales (OCDE), européennes (UE) et fédérales relatives à l'impôt sur les revenus. S'agissant du droit constitutionnel, elle se cantonne aux principes constitutionnels de droit fiscal. À ce sujet, soulignons que nous ne traitons pas des institutions qui soutiennent la dénonciation par un lanceur d'alerte, telles que le droit d'accès à l'information ou le droit de pétition. L'étude se borne à étudier la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte en tant qu'institution propre.

Le choix d'étendre le cadre d'analyse au droit européen des droits de l'homme s'explique par la place centrale occupée par le corpus des droits de l'homme dans l'évaluation de la légitimité de la norme juridique, et plus particulièrement dans la construction d'un régime juridique de protection des lanceurs d'alerte. Les expressions « droits de l'homme », « droits humains » et « droits fondamentaux » sont, dans le cadre de l'étude, synonymes. En l'occurrence, nous nous attachons à l'examen de deux droits fondamentaux : le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel.

On a pu soutenir que la dénonciation anonyme était inconciliable avec les droits de la défense et la présomption d'innocence<sup>60</sup>. Nous avons cependant décidé d'exclure le droit à un procès équitable et les droits de la défense de notre champ d'analyse. Notre décision est justifiée par le fait que les principales questions que pose le recours à la dénonciation dans le cadre d'une procédure administrative ou judiciaire – à savoir, la recevabilité de preuves irrégulières<sup>61</sup> et la présomption d'innocence – n'appellent pas de réponse spécifique propre au problème de la dénonciation. En l'état actuel, les sources à disposition sont, par ailleurs, trop minces pour se

---

<sup>60</sup> Anvers, 17 juin 2003, *F.J.F.*, n° 82, 2004 ; *Cour. fisc.*, n° 596, 2003 ; disponible sur *Fisconetplus*.

<sup>61</sup> Sur la question des preuves obtenues irrégulièrement par un dénonciateur, voy. S. DE RAEDT, « Het fiscaal gebruik van gestolen informatie: tijd voor duidelijkheid in België? », *T.F.R.*, 2019, pp. 205-213. Voy. aussi la recommandation n° 76 du rapport de la Commission « *Panama Papers* » (consacrée à la jurisprudence *Antigone*).

livrer à une réflexion ambitieuse sur le sujet. Il n'existe aucun arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme sur la question, ni aucun texte européen de *hard law* ou de *soft law*. Ensuite, nous notons que les questions posées par le respect des droits de la défense et du droit à un procès équitable revêtent une dimension nationale dès l'instant où la question de la recevabilité de la preuve relève exclusivement du droit interne. Or la présente étude se focalise sur l'examen du droit *européen* des droits de l'homme dans une perspective macroscopique. Enfin, les questions que suscitent le *suivi* de la dénonciation débordent l'objet de notre étude qui porte sur la dénonciation entendue comme le signalement d'un acte répréhensible. Les suites apportées à la dénonciation sont donc exclues du champ de notre analyse.

22. D'autres branches du droit sont étudiées en ce qu'elles soutiennent ou accompagnent l'exacte perception de l'impôt et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales par le biais de la dénonciation.

Le *droit pénal* est dès lors abordé dans la mesure où la fraude fiscale peut être réprimée pénalement et que le siège du droit belge de la dénonciation se situe dans le Code d'instruction criminelle. Le *droit financier* est également évoqué en raison de l'implication de ses acteurs dans les mécanismes de fraude et d'évasion fiscales à grande échelle. Dans ces branches, notre attention sera dirigée vers les réglementations qui ont été examinées par la Commission parlementaire « *Panama Papers* » en ce qu'elles visent à lutter, directement ou indirectement, contre la fraude et l'évasion fiscales via le recours à la dénonciation.

Si le développement des technologies de l'information et de la communication a sensiblement œuvré à l'émergence de la figure du lanceur d'alerte, le droit qui régit ces technologies ne fera pas l'objet d'un examen systématique. Les questions suscitées par cette thématique débordent le contexte de la présente recherche, à savoir la transparence fiscale et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Quelques questions prégnantes seront néanmoins abordées eu égard à l'objet de l'étude, telles que la question de l'anonymat.

À côté du droit pénal et du droit financier, d'autres branches seront examinées plus ponctuellement, telles que le droit du travail et celui de la santé, de façon à rendre compte de la multitude de domaines dans lesquels la technique de la dénonciation est utilisée. Ceci étant, l'étude ne vise pas à présenter une recension exhaustive des diverses formes, cachées ou non, de dénonciation en droit belge. Soulignons également que le droit social a volontairement été écarté au motif qu'il repose sur une logique propre qui exclut de l'examiner conjointement avec la dénonciation fiscale<sup>62</sup>.

23. Enfin, pour ce qui est des sources jurisprudentielles, il faut noter que les décisions de justice relatives à la dénonciation, fiscale ou non, sont très rares.

Au niveau européen, la recherche s'est concentrée sur les principaux arrêts rendus par la Cour européenne des droits de l'homme depuis l'arrêt de principe *Guja* et ayant pour objet un cas de dénonciation examiné sous l'angle de l'article 10 de la Convention européenne des droits de

---

<sup>62</sup> Étendre la recherche à la dénonciation sociale n'était, du reste, pas opportun dès lors qu'une recherche doctorale est actuellement menée sur le sujet à l'Université catholique de Louvain. La recherche, intitulée « La régulation des pratiques d'alerte comme éléments des systèmes de gestion collective des risques au sein des organisations. Analyse de droit comparé dans les secteurs financier et de la santé », est menée par Elliott Cobbaut sous la promotion du professeur Filip Dorssemont.

l'homme. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas fait l'objet d'une analyse systématique puisqu'elle ne comporte pas de décisions pertinentes au regard de l'édification d'un régime juridique européen de protection des lanceurs d'alerte.

Au niveau belge, la recherche s'est limitée aux décisions des cours et tribunaux portant sur la dénonciation fiscale depuis 1992, date d'entrée en vigueur du Code des impôts sur les revenus 1992 et répertoriées sur « Fisconet*plus* », la base de données fiscales et juridiques du SPF Finances. Ces décisions sont cependant très rares et se caractérisent par une approche plus morale que juridique de la problématique<sup>63</sup>.

## VII. MÉTHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

---

24. La première partie de la recherche est marquée par une démarche *sociologique* visant à *décrire et situer* la figure sociologique du lanceur d'alerte dans le contexte juridico-politique de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le premier titre décrit et examine les principaux « *media leaks* » pertinents pour la problématique des lanceurs d'alerte à la lumière d'éléments de sociologie pragmatique<sup>64</sup> du scandale et de socio-histoire de la critique<sup>65</sup> développés dans le sillage des travaux du sociologue français Luc Boltanski<sup>66</sup>, ainsi que d'éléments de la dynamique du scandale théorisée par l'écrivain liégeois et professeur d'iconologie Jean-Claude Bologne<sup>67</sup>. Ces théories permettent d'éclairer la fonction jouée par les scandales fiscaux déclenchés par des lanceurs d'alerte dans l'élaboration et la réception par ses acteurs des règles juridiques qui encadrent, d'une part, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et, d'autre part, les lanceurs d'alerte.

25. Le courant français de sociologie pragmatique du scandale, qui repose à la fois sur le travail de sociologues, d'anthropologues et d'historiens, n'est pas exempt de critiques. D'une part, certains se sont étonnés du choix audacieux de postuler d'entrée de jeu l'universalité du

---

<sup>63</sup> Dans un arrêt de 2003, la Cour d'appel d'Anvers a ainsi noté « *dat een verklikkingbrief, zoals de anonieme klacht ongetwijfeld moet worden gekwalificeerd, aldus niet alleen een verachtelijk ethisch onaanvaardbaar bewijsprocédé is, waaraan de administratie, die in de maatschappij ook een voorbeeldfunctie moet vervullen, niet mag meewerken en in geen geval mag aanmoedigen door het aanwenden ervan als een aanvaardbaar gedrag van de burger te laten doorgaan, maar bovendien geen bekend feit uitmaakt, waaruit tot het bewijs van een onbekend feit zou mogen worden besloten* » (Anvers, 17 juin 2003, *F.J.F.*, n° 82, 2004; *Cour. fisc.*, n° 596, 2003 ; disponible sur Fisconet*plus*).

<sup>64</sup> Sur la notion de « sociologie pragmatique », voy. C. LEMIEUX, *La sociologie pragmatique*, Paris, La Découverte, 2018.

<sup>65</sup> Par « socio-histoire », on entend « la combinaison de la sociologie historique et de l'histoire sociale. Elle se fonde sur une analyse approfondie des archives, insiste sur l'importance du contexte pour comprendre le passé, mais emprunte à la sociologie son intérêt pour l'étude du « lien social » et son souci méthodologique permanent de construction de l'objet » (A. FOSSIER, « Où est passée la sociologie de la critique ? À l'épreuve d'Affaires, scandales et grandes causes », *Tracés. Revue de Sciences humaines*, n° 13, 2007, p. 201, note 1). Pour une introduction à la socio-histoire, voy. G. NOIRIEL, *Introduction à la socio-histoire*, Paris, La Découverte, 2006.

<sup>66</sup> Voy. spéc. le numéro « À l'épreuve du scandale » de la revue *Politix* (2005, n° 3) ; L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME (dir.), *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet*, Paris, Stock, 2007.

<sup>67</sup> J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018.



phénomène social du scandale alors que la sociologie souscrit, en général, au relativisme. Fervents défenseurs d'une telle approche, Damien de Blic et Cyril Lemieux ont cependant fait remarquer que la société judéo-chrétienne qui a vu formellement émerger la notion de scandale n'était pas seule à connaître la *réalité* que cette notion recouvre, à savoir la dénonciation publique d'une transgression aux normes et aux valeurs<sup>68</sup>. Il n'empêche, admettent les auteurs, que l'universel anthropologique que forme le scandale n'en est cependant pas moins ancré dans une culture spécifique. Le scandale doit effectivement respecter un certain nombre de codes et de procédures afin de capter l'attention d'un public donné. En cela, on peut parler d'une « culture du scandale »<sup>69</sup>. D'autre part, il a été défendu que le courant français de sociologie pragmatique du scandale négligeait un facteur essentiel dans la révélation de la transgression et dans la confirmation des valeurs communes ébranlées, ce sont les conditions institutionnelles de l'exercice de la critique et la qualification juridique des faits dénoncés<sup>70</sup>.

Ces critiques n'empêchent toutefois pas de s'inspirer de la sociologie pragmatique du scandale afin d'éclairer le phénomène des lanceurs d'alerte en vue de leur réception juridique. D'une part, notre propos n'ont pas de portée universaliste, ils ont vocation à s'appliquer au droit belge. D'autre part, notre analyse vise précisément à intégrer la dimension juridique, ce qui répond à la seconde critique, tant s'agissant de l'exercice de la dénonciation que de l'objet de la dénonciation.

Notre démarche fait alors écho à l'approche « Droit en situation » qui consiste à tenir compte de toute la dimension sociale qui préfigure à la construction de la norme juridique<sup>71</sup>.

26. Le choix, assez intuitif, de se tourner vers la sociologie s'explique par le fait que la figure du lanceur d'alerte est autant un objet sociologique qu'une institution juridique étrangère. Étrangère à la tradition juridique belge, la figure du lanceur d'alerte est initialement un « objet non identifié » pour le juriste belge. Or, comme le souligne le sociologue du droit Pierre Bourdieu, « le droit est la forme par excellence du discours agissant, capable, par sa vertu propre, de produire des effets. Il n'est pas trop de dire qu'il fait le monde social, mais à condition de ne pas oublier qu'il est fait par lui. Il importe en effet de s'interroger sur les conditions sociales – et les limites – de cette efficacité quasi magique »<sup>72</sup>. En l'occurrence, nous verrons que le monde social, dont le scandale fiscal est le symptôme, a sensiblement façonné le droit de la dénonciation fiscale et celui de la protection des lanceurs d'alerte. L'approche sociologique permet, du reste, d'enrichir le débat juridique. L'ambivalence traître/héros mène effectivement à une vision binaire du phénomène des lanceurs d'alerte : « non, ceci n'est pas une dénonciation calomnieuse ou une forme de délation ; oui, je prends la parole pour de bonnes raisons »<sup>73</sup> qui se solde, sur le plan juridique, par la résolution d'un conflit entre les droits, libertés et intérêts des parties en présence.

---

<sup>68</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, « Le scandale comme épreuve. Éléments de sociologie pragmatique », *Politix*, 2005, n° 3, p. 10.

<sup>69</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *ibidem*, p. 29.

<sup>70</sup> En ce sens, voy. A. FOSSIER, *op. cit.*, pp. 201-218.

<sup>71</sup> Une telle approche est notamment prônée par Pierre Lascombes : P. LASCOMBES, « Changer le droit, changer la société : le moment d'un retournement », *Genèses*, n° 77, 2009, pp. 110-123.

<sup>72</sup> P. BOURDIEU, « La force du droit. Éléments pour une sociologie du champ juridique », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 64, 1986, p. 13.

<sup>73</sup> C. LAVITE, « L'approche socio-légale de la protection des lanceurs d'alerte : pistes de réflexion pour un enrichissement sociologique de l'analyse juridique », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 5.

La première partie de l'étude permet précisément de situer et de comprendre toute l'ampleur des enjeux juridiques. En particulier, le troisième titre décrit et examine les spécificités de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte à la lumière du droit fiscal positif et prospectif international, européen et belge. Ces spécificités ont, en grande partie, été identifiées au départ des travaux de la Commission parlementaire « *Panama Papers* » et de l'affaire dont il est question.

27. Pratique ancienne et légitime en droit<sup>74</sup>, la démarche *comparative* caractérise la première et la deuxième partie de l'étude qui contiennent une comparaison dans le temps (Partie 1 – Titre I) et dans l'espace (Partie 2 – Titre I) entre, d'une part, les principes et règles juridiques qui encadrent la dénonciation, en général, et la dénonciation fiscale, en particulier, au sein des ordres juridiques qui ont sensiblement œuvré à l'élaboration du statut européen de lanceur d'alerte et, d'autre part, les règles juridiques qui encadrent la dénonciation fiscale en Belgique. La méthodologie employée consiste donc à comparer le *concept* de dénonciation fiscale au regard du *critère* du régime juridique, en se focalisant sur certains éléments du régime juridique dans une perspective de théorisation (définition de la notion juridique de dénonciation et de lanceur d'alerte, fonction assignée à la dénonciation, conditions de protection du lanceur d'alerte)<sup>75</sup>.

Ceci étant, la présente thèse ne constitue pas une thèse de droit comparé. Notre démarche est fonctionnelle et relève du « comparatisme de modélisation », selon l'expression usitée par Marc Verdussen. Cette méthode consiste « à mettre en perspective son propre espace normatif, soit pour mieux en comprendre les particularités, soit à l'inverse pour tenter de transcender ces dernières et les inscrire dans un horizon plus vaste »<sup>76</sup>. Dans cette perspective, le droit comparé permet même, le cas échéant, « d'apporter des palliatifs aux vides juridiques, il remplit ainsi une fonction de comblement du droit »<sup>77</sup>. Partant, nous n'avons pas cherché à être parfaitement à jour s'agissant du droit étranger car il n'est pas applicable en Belgique. Le droit étranger a été exploité à des fins utilitaires en vue de déterminer et comprendre les règles juridiques qui entourent le *whistleblowing* et l'alerte éthique et de tirer parti de l'expérience étrangère afin de ne pas commettre les mêmes erreurs.

28. Selon une approche « *Law in context* »<sup>78</sup>, nous avons veillé à contextualiser chacune des règles juridiques examinées du point de vue historique, sociétal et politique. C'est pourquoi la présente étude ne se limite pas à l'analyse des textes de *hard law* qui encadrent la dénonciation. Les textes de *soft law* ont occupé une place importante<sup>79</sup>. D'une part, en raison de leur place

---

<sup>74</sup> C. VIGOUR, *La comparaison dans les sciences sociales. Pratiques et méthodes*, Paris, La Découverte, 2005, p. 27.

<sup>75</sup> Sur la méthodologie à suivre pour effectuer une comparaison en sciences sociales, voy. C. VIGOUR, *ibidem*, pp. 138-142.

<sup>76</sup> M. VERDUSSEN, « Le droit constitutionnel sera comparé ou ne sera plus » in *En hommage à Francis Delpérée. Itinéraires d'un constitutionnaliste*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 1646.

<sup>77</sup> A. MANSOURI, « Approche méthodologique et fonctionnelle du droit comparé », *R.D.I.D.C.*, 2006, n° 3, p. 189, note 74.

<sup>78</sup> W. L. TWINING, *Law in Context: Enlarging a Discipline*, Oxford, Oxford University Press, 1997.

<sup>79</sup> Le professeur Thunis définit l'expression « *soft law* » comme désignant « tout un complexe de règles et de pratiques régulatrices constituées d'une part, de normes professionnelles et techniques produites par les pouvoirs privés [régulations privées non assorties d'une sanction juridique], d'autre part, de recommandations, résolutions, déclarations d'intention, bref des formes douces d'intervention adoptées par les autorités publiques [régulations publiques non sanctionnées] » (X. THUNIS, « Le droit européen de l'environnement : le discours et la règle », *Cahier de la Faculté de droit de Namur*, février, 2000, p. 5).

grandissante dans l'ordre juridique supranational. D'autre part, en raison du rôle significatif qu'ils jouent dans la construction d'un cadre juridique protecteur en faveur des lanceurs d'alerte.

Le rôle joué par la *soft law* et les sciences humaines dans la construction juridique d'un régime de protection en faveur des lanceurs d'alerte<sup>80</sup>, de même que la pression exercée sur les acteurs par les *media leaks* amènent inévitablement à relativiser le postulat d'autonomie du droit<sup>81</sup> et à mettre en avant le pluralisme normatif<sup>82</sup>. La mobilisation exercée en faveur de l'adoption d'un cadre *juridique* de protection, tandis que de nombreux standards de protection avaient déjà été adoptés compte tenu de l'existence d'un consensus politique et social sur la question tend, en revanche, à confirmer la thèse des partisans du monisme juridique<sup>83</sup>. Ceci étant, des auteurs tirent de l'insuffisance des règles juridiques actuelles, tant pour protéger les lanceurs d'alerte que pour prévenir les faits que ces derniers dénoncent, des arguments en faveur du pluralisme juridique<sup>84</sup>.

Si ces questions irrigent et enrichissent la présente étude, elles ne trouvent nullement de réponses car nous ne poursuivons pas un tel objectif<sup>85</sup>.

29. La troisième et dernière partie de la recherche entreprend quant à elle, selon une démarche *théorisante*, de déterminer, à la lumière des enseignements tirés des approches sociologiques et comparatistes, la façon dont la réception juridique de la figure du lanceur d'alerte fiscale reconfigure les contours et les limites de l'institution belge de la dénonciation fiscale. Cette reconfiguration revêt, par la force des choses, une dimension globalisante en ce que nous mettons l'accent sur les constantes et les principes auxquels obéit le droit de la dénonciation, en général, et le droit belge de la dénonciation fiscale, en particulier, plutôt que sur chacune des normes juridiques applicables *de lege lata*. En particulier, cette reconfiguration est orientée selon deux considérations majeures dans l'institutionnalisation de la dénonciation et déjà annoncées : le rejet de la délation et la protection des lanceurs d'alerte.

Cet effort de systématisation, de conceptualisation et d'ordonnancement ne peut avoir lieu en vase clôt au risque de perdre toute pertinence<sup>86</sup>. La présente étude n'entend pas pour autant détailler la totalité des règles juridiques susceptibles de s'appliquer à la dénonciation fiscale, même dans les branches juridiques sélectionnées. Si l'analyse comporte des illustrations fréquentes au regard du droit positif belge, c'est avant tout pour en démontrer la pertinence.

---

<sup>80</sup> Sur le droit comme produit social, voy. not. V. CHAMPEIL-DESPLATS, *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, 2e éd., coll. Méthodes du droit, Paris, Dalloz, 2016, pp. 171-174 ; P. BOURDIEU, « La force du droit. Éléments pour une sociologie du champ juridique », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 64, 1986, pp. 3-19.

<sup>81</sup> Le postulat d'autonomie du droit a été formalisé par Hans Kelsen comme par nul autre. Voy. H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. française de la 2e éd. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 1962.

<sup>82</sup> Le pluralisme normatif rend compte de la coexistence de plusieurs ordres normatifs distincts et parallèles, parmi lesquels l'ordre juridique, et de leurs interactions réciproques. Sur cette approche, voy. M. COIPEL, « Quelques réflexions sur le droit et ses rapports avec d'autres régulations de la vie sociale » in *Gouvernance de la société de l'information*, Cahier CRID, n° 22, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 42-67).

<sup>83</sup> Les tenants du monisme juridique soutiennent que le droit n'existe que sous la forme d'un système unique. Chaque personne est soumise à un seul droit, celui de l'État. Le droit est donc par définition étatique. Comme le note Hans Kelsen, « personne ne peut servir deux maîtres » (H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, op. cit., p. 431).

<sup>84</sup> En ce sens, voy. not. C. LAVITE, op. cit., pp. 2-3. L'auteure défend la thèse du pluralisme juridique dans le cadre d'une analyse socio-légale de la figure du lanceur d'alerte dans la mesure où les acteurs sociaux en présence « identifient une ou plusieurs sources de droit au sein d'une même sphère sociale ».

<sup>85</sup> Sur la question de recherche, voy. *supra* nos 16 et 17.

<sup>86</sup> En ce sens, voy. not. V. CHAMPEIL-DESPLATS, op. cit., pp. 162-164.

Une analyse plus exhaustive serait, au surplus, inappropriée dans la mesure où la dénonciation n'a été problématisée que très récemment.

30. Il n'aura pas échappé au lecteur que la totalité de l'étude est traversée par une approche interdisciplinaire du phénomène des lanceurs d'alerte.

L'édification d'une protection juridique des lanceurs d'alerte est, en effet, le fruit de mobilisations diverses, au sein des cénacles parlementaires et des salles des tribunaux, des agences de presse, des manifestations citoyennes et des assemblées politiques<sup>87</sup>. La sociologie, l'histoire et la science politique ont, en particulier, été sollicitées.

L'approche est « modérée » au sens où l'entendent Hugue Dumont et Antoine Bailleux. Selon eux, « la science du droit devrait idéalement décrire et expliquer le système juridique tel qu'il résulte des activités de création, d'application et d'interprétation, y compris doctrinale, du droit, d'un point de vue externe, à la différence de la doctrine qui est encore essentiellement dans le point de vue interne au droit, en recourant aux explications extra-juridiques qui relèvent des sciences humaines comme la sociologie politique du droit, mais en tenant dûment compte du point de vue interne qui est celui des organes de création et d'application du droit et de la doctrine »<sup>88</sup>.

Dans cette approche interdisciplinaire, nous consultons une multitude de sources très variées<sup>89</sup>, dont le seul dénominateur commun est d'aborder la question de la dénonciation, des lanceurs d'alerte et/ou de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Concevant le droit comme un récit, comme la manifestation singulière de notre imaginaire collectif, nous pensons en effet que celui-ci ne peut se comprendre que si nous sommes ouverte à d'autres ressources que le droit, telles que la littérature, la religion et la philosophie. Une telle approche a, par ailleurs, le mérite d'aider à rendre compte des usages sociaux du droit, à savoir non seulement ses effets directs et escomptés, mais aussi ses effets symboliques, par le biais des représentations qu'en ont les acteurs, et ses effets indirects et non attendus, en raison des usages que ses destinataires en font<sup>90</sup>.

31. Dans le même esprit, une grande attention est *in fine* accordée au *lexique* employé par rapport à la dénonciation et aux lanceurs d'alerte<sup>91</sup>. Le choix des mots, de même que des traductions, témoigne déjà, d'une certaine façon, d'un choix politique, ce qui est instructif par rapport à la place occupée par la dénonciation et les lanceurs d'alerte au sein d'un système juridique. D'ailleurs, il faut relever que les expressions « lanceur d'alerte », « alerte éthique » et « *whistleblower* » ont été précisément pensées en dehors du champ lexical de la dénonciation. L'intention était de créer un mot nouveau pour exprimer une idée nouvelle, même qu'il s'agit en partie de revaloriser une idée ancienne, celle de l'accusation populaire.

---

<sup>87</sup> En ce sens, voy. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 12.

<sup>88</sup> A. BAILLEUX & H. DUMONT, « Esquisse d'une théorie des ouvertures interdisciplinaires accessibles aux juristes », *Droit et société*, n° 75, 2010, p. 284.

<sup>89</sup> Contributions scientifiques, livres et conférences « grand public », films, romans, articles de presse, cartes blanches, émissions de radio, etc.

<sup>90</sup> D. LOCHAK (dir), *Les usages sociaux du droit*, Cahiers du C.U.R.A.P.P, Paris, P.U.F., 1989.

<sup>91</sup> La démarche n'est pas nouvelle. Dans un autre registre que le nôtre, Antoine Prost a démontré l'emploi d'un vocabulaire partisan dans les déclarations électorales faites par les députés en France en 1881, 1885 et 1889 (A. PROST, *Le Vocabulaire des proclamations électorales*, 1974, cité in C. VIGOUR, *op. cit.*, p. 106).



## PREMIÈRE PARTIE

# LE PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE AU XXI<sup>E</sup> SIÈCLE

## INTRODUCTION

32. Les études qui ont pour objet une notion ou une institution nouvelle méritent souvent une longue entrée en la matière. Il convient de comprendre *d'où on vient* pour savoir *où on va* afin de saisir en quoi l'objet de l'étude *innove* tout autant qu'il *consolide* des évolutions sociétales parfois anciennes. La présente étude ne déroge pas à la règle.

La dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte présente assurément un caractère novateur. D'ailleurs, elle n'a pas encore, formellement, pénétré l'ordre juridique belge. L'institution a toutefois pénétré l'ordre juridique dans d'autres domaines que celui de la fiscalité<sup>92</sup>. La transposition de la Directive sur les lanceurs d'alerte, tout récemment adoptée, provoquera de plus une telle réception d'ici 2021.

33. Il ressort des scandales fiscaux de ces dernières années que la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte bénéficie d'un surplus de légitimité par rapport à la dénonciation telle qu'entendue traditionnellement. Mais en quoi ces deux formes de dénonciation se distinguent-elles ? En quoi participent-elles pourtant à une même dynamique ?

Ce constat établi, il nous faut donc définir la dénonciation « traditionnelle », dite aussi « légale », par contraste avec la dénonciation par un lanceur d'alerte, dite parfois « éthique ». Cet exercice suppose de situer et de cerner les contours et les limites de ces deux expressions de la dénonciation. La dénonciation étant avant tout un phénomène social et historique, nous avons opté pour une analyse à l'aune des sciences historique et sociale.

Au-delà de cet objectif de définition, la présente partie poursuit un objectif de conceptualisation. L'étape de conceptualisation est en effet un préalable indispensable à l'analyse comparative dès lors que la comparaison en droit consiste nécessairement à étudier un concept général, qu'il s'agisse d'une institution ou d'une notion, dans chaque ordre juridique sélectionné<sup>93</sup>. Cette conceptualisation permet alors de donner une représentation simplifiée et schématisée du phénomène des lanceurs d'alerte en vue d'examiner comment sa réception juridique amène à

---

<sup>92</sup> Nous verrons que l'institution du *whistleblowing* a pénétré l'ordre juridique belge dans le secteur public (intégrité) et dans le secteur financier (*compliance*). Voy. *infra* n<sup>os</sup> 715 et s.

<sup>93</sup> En ce sens, voy. X. THUNIS, « Comparer : de la réaction spontanée à l'outil méthodique », *Ann. dr.*, 2006, n<sup>os</sup> 1-2, vol. 66, pp. 32-33. Pour une illustration, voy. la thèse de Denis-Emmanuel Philippe qui compare comment le concept de bouleversement de l'économie contractuelle est traité dans plusieurs ordres juridiques : D.-M. PHILIPPE, *Changement de circonstances et bouleversement de l'économie contractuelle*, Bruxelles, Bruylant, 1986, spéc. la première partie de l'étude qui explique la méthode d'analyse et l'objet de la recherche.

reconfigurer l'institution de la dénonciation dans ses contours et ses limites, le tout dans une perspective de théorisation<sup>94</sup>.

34. Dans une perspective de *Law in context*, la présente partie entend replacer l'objet de l'étude, la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte, dans son contexte d'émergence, celui de la dénonciation (titre I), des « *media leaks* » (titre II) et de la transparence fiscale (titre III).

Le premier titre comprend une brève histoire de la dénonciation. Il permet de définir ce que recouvre la dénonciation traditionnellement, comment elle est appréhendée par le pouvoir et traitée sur le plan juridique, tout en mettant en lumière l'apparition progressive de l'idée que renferme la notion de « lanceur d'alerte ».

Le deuxième titre s'attache à situer le phénomène des lanceurs d'alerte dans la société contemporaine, et plus précisément dans la mécanique du scandale. Notre objectif est de mettre en lumière la façon dont la figure du lanceur d'alerte a percé la conscience politique et populaire au fil des « *media leaks* ». Ces derniers n'ont pas produit en tant que telle la figure du lanceur d'alerte, mais ils ont sensiblement contribué à sa notoriété et à sa légitimité. Le domaine de la fiscalité n'a pas échappé au phénomène. Les nombreux *leaks* qui ont éclaté dans le domaine fiscal depuis le début des années 2010 ont sensiblement œuvré à la configuration du cadre juridique actuel, tant s'agissant de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales que s'agissant de la protection des lanceurs d'alerte.

Les deux premiers titres se clôturent chacun par une conceptualisation du phénomène exploré de façon à pouvoir livrer une comparaison du concept juridique de dénonciation dans la deuxième partie de l'étude.

Les quatre chapitres qui composent les deux titres de cette première partie admettent plusieurs ordres. Plutôt que d'opter pour une présentation purement chronologique, nous avons choisi de scinder notre propos autour de deux disciplines, l'histoire et la sociologie, et de deux points de vue, l'instrumentalisation de la dénonciation par le pouvoir, d'une part, et la mécanique de la dénonciation, d'autre part. Les quatre parties se répondent toutefois mutuellement en ce qu'elles permettent de conceptualiser le phénomène de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte, ce qui constitue l'objectif de la présente partie.

Enfin, le troisième titre situe la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte dans son contexte politique, celui de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'heure de la transparence. Dans ce cadre, nous nous interrogeons sur les ajustements formels et matériels que suppose la réception en droit du phénomène des lanceurs d'alerte par rapport à la dénonciation traditionnelle.

35. Une précision terminologique s'impose avant de débiter. L'expression « *leak* », littéralement : « fuite » (de données), est désormais communément employée pour désigner les révélations qui interviennent dans les médias et qui portent sur des informations secrètes ou confidentielles en provenance d'une source le plus souvent qualifiée de lanceur d'alerte. Parmi

---

<sup>94</sup> Le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu définit la « théorie juridique » comme l'« activité doctrinale fondamentale dont l'objectif est de contribuer à l'élaboration scientifique du Droit, en dégagant les questions qui dominent une matière, les catégories qui l'ordonnent, les principes qui en gouvernent l'application, la nature juridique des droits et des institutions, l'explication rationnelle des règles de Droit » (G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000).

ces révélations figurent en tête les scandales fiscaux et financiers de type « ...leaks » ou « ...papers »<sup>95</sup>. L'expression n'est pourtant pas neutre aux États-Unis. D'après le *New York Times*, le terme est couramment employé pour désigner l'acte qui consiste à fournir des informations confidentielles au public d'une façon détournée et sans autorisation officielle<sup>96</sup>. Autrement dit, il s'agit de la divulgation non autorisée d'informations internes (« *unauthorized disclosure of inside information* »)<sup>97</sup>, ce qui implique la violation d'une obligation de secret<sup>98</sup>.

Dans le cadre de la présente étude, nous avons choisi d'utiliser l'expression « *media leaks* »<sup>99</sup> (littéralement : « fuite médiatique ») en vue de souligner le rôle joué par les médias dans la sélection et la diffusion des informations en provenance de la fuite. L'expression « fuite de données (fiscales) » sera utilisée comme une expression synonyme afin de limiter les redondances.

## TITRE I. DES SYCOPHANTES AUX LANCEURS D'ALERTE FISCALE

---

### Introduction

36. Comme le rappelle le professeur Paul Wynants, « *pour bien comprendre une situation et évaluer ses enjeux, il faut se donner la peine d'aller voir ce qui se passe derrière le miroir [...] Pour comprendre le présent, il faut d'abord décortiquer l'épaisseur de l'histoire. Pas dans le but d'étudier l'histoire pour l'histoire, mais bien de s'en servir comme instrument pour saisir toutes les nuances du présent* »<sup>100</sup>.

Le premier titre de la première partie de l'étude vise précisément à aller voir ce qui se passe derrière le miroir de la dénonciation par un lanceur d'alerte fiscale.

Il se compose de deux chapitres.

---

<sup>95</sup> En référence aux « *Pentagon Papers* » sur lesquels nous reviendrons dans le présent chapitre.

<sup>96</sup> C. SAVAGE, « How The Times Decides When to Publish Leaked News », *NY Times.com*, 7 June 2018 (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>97</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Article 8, 2013, p. 701, note 249.

<sup>98</sup> Comme le notent Terry Morehead Dworkin et A. J. Brown, les fuites ne sont pas toutes nécessairement des dénonciations, de même que les dénonciations ne reposent pas nécessairement sur des fuites, mais lorsqu'il s'agit de dénonciation publique, c'est-à-dire au travers des médias, l'effet est le même (T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « *op. cit.* », p. 701, note 249).

<sup>99</sup> L'expression est reprise du communiqué de presse de la Commission européenne à la suite des « *Panama Papers* » : « Fair Taxation: The Commission sets out next steps to increase tax transparency and tackle tax abuse », 5 July 2016, disponible sur <http://europa.eu> (consulté le 19 septembre 2018). Elle a notamment été reprise par A.P. DOURADO, « Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 2, 2018, p. 100.

<sup>100</sup> L. RAPHAËL, « Paul Wynants conjugue le passé au présent », 13 décembre 2000, *La Libre.be* (consulté le 20 décembre 2018).



Le premier chapitre livre une brève histoire (du droit) de la dénonciation. D'où vient l'idée de réguler le signalement de faits illégaux à l'autorité publique? Comment et pourquoi la dénonciation est-elle régulée par le pouvoir? Quelles sont les dérives de la dénonciation? Quels sont les gardes-fous légaux prévus par le pouvoir? Quand l'idée de lancer l'alerte émerge-t-elle? En quoi consiste-t-elle?

Poursuivant l'analyse historique et juridique de la dénonciation au XXI<sup>e</sup> siècle, le deuxième chapitre veille à mettre en lumière le processus d'institutionnalisation de la dénonciation de façon à proposer différents modèles capables d'articuler notre pensée au fil de l'étude, et en particulier de structurer le droit de la dénonciation.

## Chapitre 1. Une brève histoire de la dénonciation

### Introduction

37. La figure du dénonciateur appartient autant à notre histoire européenne qu'à celle des Américains. La dénonciation est intimement liée à l'exercice du pouvoir et à l'organisation de la cité. Ses déclinaisons sont multiples et variées, mais elle demeure toujours présente. « Aucun système politique n'y échappe »<sup>101</sup>.

Le présent chapitre présente, selon une perspective chronologique, les moments-forts de l'histoire occidentale de la dénonciation.

Au fil des périodes-clés de l'histoire, l'Antiquité (section 1<sup>ère</sup>), le Moyen Âge (section 2), les Temps Modernes (section 3) et le XX<sup>e</sup> siècle (section 4), nous examinons les différentes institutions qui ont influencé la construction du régime juridique actuel de la dénonciation – la sycophantie, le *Qui Tam* à la romaine, le *Qui Tam* à l'anglaise et la dénonciation républicaine – en veillant à faire ressortir les cas de dénonciation fiscale.

38. Constante dans l'histoire, la dénonciation est paradoxalement peu étudiée par les historiens<sup>102</sup>. Elle est en revanche très présente dans la littérature comme nous l'illustrerons. Aussi, parmi les régimes politiques qui ont instrumentalisé la dénonciation à des fins politiques, tous n'ont pas reçu la même attention. L'historiographie est quasi inexistante en France. La période de l'Occupation allemande est la période la plus couverte quoique le seul ouvrage d'envergure sur le sujet, à côté des travaux de Laurent Joly<sup>103</sup>, soit l'œuvre d'un journaliste,

---

<sup>101</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 60.

<sup>102</sup> En ce sens, voy. L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n° 4, p. 137 ; C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 161.

<sup>103</sup> L. JOLY, *Dénoncer les Juifs sous l'Occupation*, Paris, CNRS, 2017 ; L. JOLY (dir.), *La Délation dans la France des années noires*, Paris, Perrin, 2012 ; L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n°4, pp. 137-149.

André Halimi, parfois critiqué pour son manque de méthodologie et de rigueur<sup>104</sup>. Le constat est similaire en Belgique. L'historiographie est en revanche plus prolixe à l'étranger<sup>105</sup>.

Ceci étant, l'objectif du présent chapitre n'est nullement de dresser un inventaire détaillé et exhaustif de toutes les formes que la dénonciation a prises dans l'exercice du pouvoir au cours de l'histoire. Notre objectif est de mettre en lumière une évolution – le passage du Sycophante au Lanceur d'alerte fiscale – en systématisant les principaux cas de dénonciation en Occident dans une perspective de théorisation juridique. Pour des contraintes liées à l'accès aux sources, nous n'avons que très peu abordé le droit germanique alors qu'il constitue, à côté du droit romain, une source importante de notre droit actuel. Toutes les périodes de l'histoire n'ont, par ailleurs, pas été étudiées avec la même force. Cela s'explique par la rareté des sources sur le sujet, mais aussi par l'objectif assigné à la présente étude.

## Section 1. La dénonciation durant l'Antiquité

39. Bras droit du pouvoir absolutiste, la dénonciation est employée depuis l'Antiquité pour assister l'État dans l'exercice des deux plus grandes manifestations de sa souveraineté, à savoir le pouvoir de lever l'impôt et celui d'exercer la contrainte physique<sup>106</sup>.

En l'absence d'un ministère public et d'une police suffisamment organisée, le dénonciateur tend à pallier les défaillances d'un pouvoir en construction.

Parmi les figures de l'Antiquité, arrêtons-nous sur celles du Sycophante et du Parrésias (section 1) et celle du *Delator* (section 2), qui appartiennent à deux civilisations majeures de l'histoire de l'Occident, la civilisation grecque et la civilisation romaine.

### § 1. La dénonciation à Athènes

40. La culture athénienne contient déjà en germe les deux figures emblématiques de la dénonciation : d'une part, l'auxiliaire de l'État, tantôt *accusator*, tantôt sycophante (A) ; d'autre part, le diseur de vérité (qui dérange), le *parrésias* (B). D'une part, la logique de complaisance ; d'autre part, la logique de vigilance. En l'absence d'un cadre juridique protecteur, la logique de complaisance a cependant pris le pas au cours de l'histoire même si la consécration de la liberté d'expression a permis au XXI<sup>e</sup> siècle à la logique de vigilance de

---

<sup>104</sup> A. HALIMI, *La Délation sous l'Occupation*, Paris, Alain Moreau, 1983.

<sup>105</sup> Voy. not. R. GELLATELY & S. FITZPATRICK (dir.), *Accusatory Practice. Denunciation in Modern European History 1789-1989*, Chicago, University of Chicago Press, 1997.

<sup>106</sup> Intimement liés, le pouvoir de poursuivre, exercé en Belgique par le Ministère public, est d'ailleurs confié en Espagne au « *Fiscal* » dont l'origine latine « *fiscus* » est la même que celle du droit « fiscal ».

s'affirmer<sup>107</sup>. Cette éthique de la vérité et de la sincérité a traversé l'histoire et renaît aujourd'hui avec une acuité certaine face à l'ère de la désinformation et de la post-vérité<sup>108</sup>.

#### A. L'éloge du ministère public citoyen

41. La figure du « sycophante » a spontanément refait surface dans le contexte des lanceurs d'alerte. Un auteur français s'interroge ainsi sur la parenté que le *whistleblowing* américain présente avec la sycophantie par le titre provocateur : « Le retour des sycophantes ? (à propos du *whistleblowing*) »<sup>109</sup>.

Du côté belge, le rapprochement a lui aussi été opéré à l'occasion de l'adoption de la loi du 15 septembre 2013 qui établit un système de dénonciation des cas de corruption dans la fonction publique<sup>110</sup>. Le fonctionnaire qui dénonce une atteinte à l'intégrité est ainsi taxé de « sycophante » ou d'« informateur » (« *klokkenluider* » dans la version en néerlandais) dans les travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de ladite loi<sup>111</sup>.

42. Le sens du mot « sycophante » n'est pas établi de façon univoque. Selon l'étymologie, le mot vient du grec ancien « συκοφάντης » qui signifie « celui qui dénonce les figes ». Suivant l'acception la plus communément admise, l'expression « sycophantes » peut alors avoir désigné les personnes qui dénonçaient, en contrepartie d'une récompense, les contrebandiers qui exportaient des figes en dehors de l'Attique alors qu'une telle exportation était illégale. L'expression aurait aussi pu désigner, mais cette acception est moins largement partagée, ceux qui dénonçaient les voleurs de figes de figuiers sacrés sachant que les figes revêtaient une valeur importante à l'époque de la Grèce antique comme en témoigne l'existence de gardiens de figes<sup>112</sup>.

En pratique, le terme semble toutefois avoir été utilisé pour désigner des réalités diverses, allant du menteur au flatteur, en passant par le mouchard, le dénonciateur professionnel et l'accusateur

---

<sup>107</sup> Comme nous le verrons, la liberté d'expression protège aussi les propos qui « heurtent, choquent ou inquiètent tout ou partie de la population ». Ceci étant, au travers de sa jurisprudence en matière de lancement d'alerte (« *whistleblowing cases* »), la Cour européenne des droits de l'homme a accordé une place singulière à une parole en particulier, celle qui relève du débat public sur une question d'intérêt général, renouant d'une certaine façon avec la *parrësia* des Grecs anciens.

<sup>108</sup> Pierre Rosanvallon écrit par exemple : « Parler vrai, c'est accroître du même coup la maîtrise des citoyens sur leur existence et leur permettre d'instaurer une relation positive avec la vie politique » (P. ROSANVALLON, *Le bon gouvernement*, Paris, Seuil, 2015, cité in N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 385, note 8).

<sup>109</sup> P. ADAM, « Le retour des sycophantes ? (à propos du *whistleblowing*) », *Droit ouvrier - Revue juridique de la C.G.T.*, n° 695, 2016, pp. 281-296.

<sup>110</sup> Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013.

<sup>111</sup> Proposition de loi modifiant la loi du 22 mars 1995 instaurant des médiateurs fédéraux, afin d'assurer une protection légale aux fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités, *Doc.*, Sén., 2010, n° 5 - 217/1, p. 1. Notons que plusieurs propositions ont été déposées en vue de l'adoption de la loi du 15 septembre 2013. En l'occurrence, l'exposé des motifs à renvoyer aux sycophantes est celui déposé par des députés du parti CD&V.

<sup>112</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. Démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, pp. 46-47.

public<sup>113</sup>. Toutes les variétés de la complaisance sont alors visées. Déjà chez les Grecs Anciens, le terme souffrait donc d'une connotation négative.

L'expression « sycophante » a traversé les siècles, spécialement au travers de la littérature, voyant sa signification péjorative renforcée. En langue grecque moderne, l'expression désigne désormais « celui qui calomnie »<sup>114</sup>. En langue anglaise moderne, l'expression diverge et bascule vers la flatterie. La sycophantie désigne une « flatterie servile et méprisante, une obséquiosité ; la qualité de celui qui se comporte en flatteur servile et méprisante »<sup>115</sup>. Le terme a du reste pénétré le vocabulaire juridique américain. Le *Black's Law Dictionary* définit le « *sycophant* » comme une personne essayant d'obtenir ce qu'il veut ou gagner le respect en usant de flatteries sur des personnes influentes qui peuvent aider dans la réalisation de ces objectifs<sup>116</sup>.

43. L'activité de sycophantie trouve son origine dans les réformes entreprises au V<sup>e</sup> siècle avant Jésus-Christ par Solon. Ces réformes tendent à mettre en place une véritable justice populaire au travers de deux mesures phares<sup>117</sup>. Tout d'abord, le déplacement de la fonction de juger du magistrat vers le peuple : c'est dans ce dessein qu'est créé l'Héliée, un tribunal populaire composé de 6000 citoyens de plus de trente ans et tirés au sort tous les ans. L'indemnité reçue en échange, le triobole, devait permettre aux citoyens les plus pauvres de siéger<sup>118</sup>. Ensuite, la consécration du principe de l'accusation publique volontaire selon lequel chaque Athénien dispose du pouvoir d'agir en justice en faveur d'une personne lésée<sup>119</sup>.

La portée de la dénonciation durant l'Antiquité grecque est donc étroitement liée à la nature accusatoire de la procédure pénale de l'époque. Dans un système accusatoire, l'accusation est effectivement « librement exercée par tout citoyen »<sup>120</sup> car il n'existe pas de ministère public. Il s'ensuit qu'il n'y a pas de procès pénal sans accusateur. Le crime reste impuni si aucun citoyen ne dénonce le crime. La dénonciation représente de fait le seul mode de déclenchement de l'action publique (*graphé*). Les actions privées (*dikai*) ne sont, elles, ouvertes qu'aux intéressés ou à leurs représentants<sup>121</sup>.

Dans un tel contexte, « le tort fait à chacun devient l'affaire de tous. Ce principe, qu'il n'est pas abusif de qualifier de révolutionnaire, sert de base à tout le système judiciaire athénien [...] Chaque individu, car il n'y a pas de ministère public, est personnellement responsable de cette

---

<sup>113</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, op.cit., p. 37.

<sup>114</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 38.

<sup>115</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 39.

<sup>116</sup> En langue originale : « *Person trying to get what they want or to earn respect using flattery on influential people who can help with goal achievement* » (*The Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org/letter/s/page/165/> (consulté le 1<sup>er</sup> juillet 2018))

<sup>117</sup> C. DOGANIS, op.cit., pp. 65-66 ; J.-F. GAYRAUD, op.cit., p. 65.

<sup>118</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 67.

<sup>119</sup> J. BRIAND & E. LUSSET, « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, p. 103 ; N. WAREMBOURG, « Le sycophante, un lanceur d'alerte ? Remarques historiques sur la délation et le délateur dans l'Athènes démocratique » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 59 ; J.-F. GAYRAUD, op. cit., p. 65.

<sup>120</sup> P. GARRAUD, *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926, p. 25.

<sup>121</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, op. cit., p. 75.

mission qui tient du droit et du devoir »<sup>122</sup>. Plus qu'un droit, il s'agit donc d'un véritable ministère que doit assumer le citoyen athénien<sup>123</sup>.

La dénonciation s'avère aujourd'hui encore indispensable à la lutte contre la criminalité, et spécialement la criminalité en réseau<sup>124</sup>. Elle permet par ailleurs de déclencher l'action publique<sup>125</sup>. L'accusateur se présente en fait comme un soutien indispensable au régime démocratique. Aux yeux d'Aristophane, le délateur vient en aide aux lois<sup>126</sup>. À l'instar du dénonciateur et du *whistleblower*, le Sycophante concourt ainsi à l'exécution du droit.

44. À la lumière des comédies d'Aristophane – ce qui est suffisamment inhabituel comme approche pour le relever – Carine Doganis voit dans la dénonciation « un rouage essentiel de la vie de la cité »<sup>127</sup>. Selon la politologue, la fonction de sycophante au sein de la cité athénienne serait révélatrice du « processus d'apprentissage des institutions démocratiques. Dans la perspective solonienne, la cité athénienne devait former une communauté où le bien public s'incarne en la personne d'autrui »<sup>128</sup>. Pour dénoncer, il fallait effectivement bien connaître les lois ainsi que les rouages institutionnels et procéduraux de la justice. L'accusation publique volontaire témoigne ainsi de la « "juridicisation" des rapports sociaux dans la cité athénienne »<sup>129</sup>.

Permettre à chaque citoyen de mettre en branle l'action publique et de soutenir l'accusation, reconnaître en quelque sorte un ministère public citoyen, universel, s'accorde parfaitement avec l'idée athénienne de la « démocratie participative ». Mais encore faut-il savoir ce qu'il faut entendre, dans la cité athénienne, par démocratie participative. L'idée n'est pas de demander aux citoyens de faire preuve de vigilance et de dénoncer tout acte qui violerait le droit athénien et mettrait dès lors en péril l'État de droit. L'idée originaire qui préside l'idéal athénien de la démocratie est bien de dénoncer les comportements à l'encontre d'un concitoyen que l'on estime lésé dans un esprit de fraternité solidaire, la *philia*<sup>130</sup>.

La société solonienne est effectivement une société de type holiste où l'idéal communautaire prend le dessus. Le dénonciateur assure la défense du peuple entendu comme un tout indivisible

---

<sup>122</sup> M. HUMBERT, *Institutions politiques et sociales de l'Antiquité*, Paris, Dalloz, 1984 cité in J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 65.

<sup>123</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 66.

<sup>124</sup> « "Cosa Nostra et repentis" : Entretien avec Pino Arlacchi (propos recueillis par Jean-Pierre Brodeur) » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 194 ; « "Le métier de délateur : respecter son contrat." : Entretien avec M. Denis « Jim » Boivin (propos recueillis par M. Turcotte) » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 203.

<sup>125</sup> Voy. les articles 29 et 30 du C.i.cr.

<sup>126</sup> N. WAREMBOURG, *op. cit.*, p. 62.

<sup>127</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 70.

<sup>128</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 71-72.

<sup>129</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 83.

<sup>130</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 18.

et inséparable de la démocratie<sup>131</sup>. Ce faisant, il est aussi parfois qualifié de chien du *dèmos*, en particulier dans les comédies d'Aristophane<sup>132</sup>.

Si l'expression peut faire penser à la celle de « chien de garde de la démocratie », utilisée par la Cour européenne des droits de l'homme à propos des journalistes, il ne faut pas s'y méprendre. Le peuple dans la cité athénienne ne parle que d'une seule voix. La voix du peuple, c'est la voix de la majorité, de la masse, qui ne tolère aucune dissidence, aucune parole marginale. En ce sens, « la démocratie athénienne est moins un régime politique qu'un mode d'organisation sociale totale »<sup>133</sup>. Les citoyens n'existent qu'en raison de leur appartenance à un seul corps, la cité athénienne, la *polis*.

Le modèle solonien impose la participation à la vie publique. Être citoyen athénien ne peut se vivre différemment qu'au travers de la participation aux affaires de la cité. En ce sens, les sycophantes peuvent être perçus comme des citoyens actifs et engagés.

L'activisme des sycophantes aurait poussé les *apragmonés* – parfois traités de citoyens inutiles, de « bons à rien » (« *achreios* »), c'est-à-dire les citoyens grecs désireux de mener une vie tranquille en dehors des tracasseries de la vie de la cité à réintégrer l'espace public – à retrouver le sens du devoir civique<sup>134</sup>.

Autre conséquence du modèle holiste, la sphère privée est quasi inexistante dans la cité athénienne. La société civile, le peuple, le *dèmos*, se confond avec l'État, la *polis*. La cité athénienne est un grand village où tout se sait, où tout doit se savoir, où tout doit se faire dans la lumière<sup>135</sup>. Les actes secrets sont, par principe, suspects. Les magistrats qui manipulent des deniers publics font spécialement l'objet d'une surveillance attentive et hostile. L'accusation publique volontaire, comme la dénonciation et les lanceurs d'alerte aujourd'hui, contribuent activement à cet idéal de transparence. Absolue, la *transparence* est cependant diamétralement opposée à notre conception moderne en ce qu'elle exprime la négation de l'individu (la société occidentale est marquée par l'individualisme) et la *confusion* entre le citoyen et l'État (la société occidentale est marquée par la séparation entre la sphère publique et la sphère privée, notamment via la reconnaissance du droit à la vie privée).

Le climat de surveillance que cette vision holistique de la société a créé – surveillance de tous, par tous, de tous les instants – ainsi que cette exacerbation de l'expression populaire n'est pas sans rappeler les dérives que la dénonciation a connues au cours de l'histoire, spécialement durant le XX<sup>e</sup> siècle. Elle évoque aussi l'État d'*Océania* imaginé par Georges Orwell dans son célèbre livre « 1984 », lequel préfigure quelques dérives bien réelles de notre société contemporaine marquée par l'essor des technologies de surveillance<sup>136</sup>.

---

<sup>131</sup> Mais la vigilance implique-t-elle la surveillance ? La question était déjà posée dans une scène clé de la pièce de théâtre « *Ploutos* », d'Aristophane (C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. op. cit.*, pp. 132-137).

<sup>132</sup> C. DOGANIS, « Secret et transparence dans la démocratie athénienne », *Cités*, 2006, n° 2, pp. 80-81. Voy. aussi C. DOGANIS, *Démocratie et transparence : les sycophantes et la délation dans la cité d'Athènes à l'époque classique*, thèse de doctorat en science politique, Institut d'études politiques de Paris, 2004.

<sup>133</sup> C. DOGANIS, *op. cit.*, p. 204.

<sup>134</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 161-167.

<sup>135</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 125-128.

<sup>136</sup> G. ORWELL, *Nineteen Eighty-Four [1984]*, 1<sup>st</sup> ed., London, Secker and Warburg, 1949.

45. Si, à l'origine, aucune référence n'est faite à une rétribution quelconque, la rétribution des accusateurs publics volontaires semble s'être généralisée<sup>137</sup>.

Diverses actions publiques sont ouvertes aux accusateurs publics. Les matières visées sont similaires à celles qui ont vu l'institution de la dénonciation se déployer au cours de l'histoire, à savoir les règles en matière économique et fiscale et celles relatives aux étrangers. Parmi ces actions, trois types d'actions publiques auraient particulièrement été utilisées par les sycophantes<sup>138</sup>.

La « *phasis* » est une action menée en cas de violation des règles du commerce. Si l'action est couronnée de succès, le délateur a droit à la moitié de l'amende payée ou du produit de la confiscation.

L'« *apographè* » est, quant à elle, exercée à l'encontre des débiteurs qui dissimulent leurs avoirs ou détiennent des biens confisqués. Le délateur qui gagne le procès a droit à trois quarts du montant récupéré par l'État<sup>139</sup>.

Enfin, la « *graphè xénias* » s'applique lorsque des étrangers sont en cause : soit qu'un étranger cohabite avec une citoyenne athénienne, soit que quelqu'un veut donner en mariage une étrangère à un citoyen athénien. Dans ce cas, la propriété du coupable était confisquée et un tiers revenait au délateur à l'origine de l'action. Boucs émissaires du peuple athénien qui faisait de l'autre, de l'étranger, un ennemi extérieur, les étrangers ont parfois fait les frais d'une véritable inquisition de la part des sycophantes à leur encontre. Aussi, le patriotisme de certains sycophantes a pu prendre, en période de crise, des airs de xénophobie<sup>140</sup>.

46. Selon une conception traditionnelle, ces actions auraient conduit à l'émergence de délateurs publics uniquement intéressés par l'appât du gain<sup>141</sup>. L'octroi d'une récompense aurait mené à une professionnalisation de la fonction<sup>142</sup>, et finalement à une perversion du principe démocratique de l'accusation populaire volontaire. D'après Carine Doganis, c'est précisément la perversion de l'accusation publique volontaire qui, selon l'hypothèse historique la plus plausible, est qualifiée de sycophantie<sup>143</sup>.

---

<sup>137</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. op. cit.*, p. 91.

<sup>138</sup> Carine Doganis reprend ici la typologie dressée par John Oscar Lofberg et Douglas MacDowell (C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 79-84).

<sup>139</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 80.

<sup>140</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 188-191.

<sup>141</sup> J. BRIAND & E. LUSSET, « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, p. 104

<sup>142</sup> Certains historiens, tels que George Miller Calhoun, évoquent même la possibilité d'associations de sycophantes, mais cela serait resté marginal (C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption, op. cit.*, p. 99).

<sup>143</sup> La politologue note cependant que le lien entre l'accusation publique volontaire et la sycophantie n'est pas établi par les auteurs grecs tels que Plutarque, mais apparaît chez les historiens modernes. Le lien est toutefois établi dans une pièce de théâtre d'Aristophane, *Ploutos*, dans laquelle le sycophante dit être un accusateur qui agit au nom du respect des lois de la cité (C. DOGANIS, *ibidem*, pp. 65-69).

En ce sens, Aristophane oppose, à l'instar d'Isocrate, l'« accusateur vertueux » au « sycophante pervers »<sup>144</sup>. Le sycophante est ainsi au grec ancien ce qu'est la balance aux mafieux et le Corbeau au film de Clouzot.

D'après d'autres sources, la connotation négative dont souffre le sycophante pourrait également venir du fait que la figue était un fruit très consommé et bon marché. Il s'ensuit que le sycophante était un individu prêt à dénoncer pour « pas grand-chose »<sup>145</sup>.

Aux yeux de l'homme politique Lycurgue, l'accusateur public et le sycophante se distinguent principalement sur trois points<sup>146</sup>. L'accusateur nourrit des intentions pures, il n'agit pas dans le but de nuire à autrui ; la seule finalité de son action est de servir la justice ; il emploie des procédés loyaux<sup>147</sup>. Le sycophante est tout l'inverse. Il agit par esprit de vengeance, dans le but de nuire. Aussi, il use et abuse de procédés déloyaux pour prouver ses allégations (faux témoignages, faux instruments, etc.) et emporter la conviction des juges-citoyens. Il traque les failles dans la loi et le discours de son adversaire et les interprète de manière malveillante. En général issu de la classe populaire, le sycophante utilise par ailleurs une rhétorique populiste en vue de tisser un lien de confiance avec les jurés populaires<sup>148</sup>. C'est pourquoi un lien est aussi établi par Aristote entre la sycophantie et la démagogie<sup>149</sup>.

L'historien John Oscar Lofberg met en exergue un quatrième critère de distinction entre l'accusateur public et le sycophante : le recours au chantage<sup>150</sup>. Le sycophante ne cherche pas à aller en justice, il cherche à faire chanter ses victimes, souvent les personnes les plus fortunées, pour maximiser la prime à la clé<sup>151</sup>.

Si toute action publique débute par une dénonciation, il est intéressant de constater que le grec ancien distingue le fait de dénoncer (« *sukopantein* ») de celui d'accuser devant un tribunal (« *diôkein* »)<sup>152</sup>. Ce faisant, le grec ancien distingue la délation, la sycophantie, de la dénonciation, l'accusation publique. Le sycophante est celui « qui fait ses révélations sans assumer le rôle d'accusateur »<sup>153</sup>. D'une certaine façon, ce trait de caractère est encore aujourd'hui déprécié dans notre culture au travers du rejet de l'anonymat qui exonère nécessairement l'auteur de la dénonciation de toute responsabilité, du moins tant que son identité n'est pas révélée<sup>154</sup>.

47. Aussi lucrative semble-t-elle aux premiers abords, l'activité de dénonciateur n'est pas sans risques car, outre les représailles, l'accusateur encourt une amende – jusqu'à 1.000 drachmes, sachant que le salaire moyen d'un ouvrier est de 1 drachme par jour – ainsi que la

---

<sup>144</sup> N. WAREMBOURG, « Le sycophante, un lanceur d'alerte ? Remarques historiques sur la délation et le délateur dans l'Athènes démocratique » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 56 et 63.

<sup>145</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 67.

<sup>146</sup> N. WAREMBOURG, *op. cit.*, pp. 63-66.

<sup>147</sup> Nous verrons dans la troisième partie de l'étude que la motivation permet précisément de distinguer le dénonciateur du délateur. Voy. *infra* nos 944 et s.

<sup>148</sup> Voy. not. N. WAREMBOURG, *op. cit.*, p. 67.

<sup>149</sup> Voy. not. N. WAREMBOURG, *ibidem*, p. 68.

<sup>150</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 82.

<sup>151</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 66, note 2.

<sup>152</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 82.

<sup>153</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 82.

<sup>154</sup> Sur le « problème » de l'anonymat, voy. spéc. *infra* nos 956 et s.



perte partielle de ses droits civils et civiques (atimie)<sup>155</sup>, s'il échoue à démontrer le bien fondé de ses accusations<sup>156</sup>. La dénonciation calomnieuse est de plus vivement réprimée<sup>157</sup> au travers d'une action spécifique: la *graphè sukophantias*<sup>158</sup>. Il est cependant difficile de l'enclencher dès lors qu'il faut prouver que le dénonciateur a agi de manière intéressée sans aucun motif sérieux à l'appui.

À ces sanctions juridiques et économiques – communes pour un juriste actuel – s'ajoute une sanction fortement liée à la dimension communautaire de la citoyenneté dans la cité d'Athènes : le « carcan de figuier »<sup>159</sup> qui, porté comme un collier de chien, visait à stigmatiser le sycophante<sup>160</sup>. L'ostracisme, qui consiste à écrire sur un tesson – en grec : *ostrakon* – le nom de la personne refoulée de la cité, est un autre type de sanction communautaire bien connu.

48. La pratique abusive de l'accusation publique volontaire, la sycophantie, a largement contribué, d'après Carine Doganis, à la corruption du système politique et judiciaire de la cité athénienne, et donc de la démocratie athénienne<sup>161</sup>. Certains auteurs estiment même que la pratique de la délation aurait précipité la chute de la démocratie athénienne. La cité athénienne n'a effectivement pas su se prémunir contre les effets pervers de la délation. L'accusateur vertueux s'est laissé corrompre par la sycophantie.

Reste que « la cité d'Athènes à l'époque classique, aussi généreusement idéalisée, peut également servir de modèle par ses dérives, ses défaillances et ses crises »<sup>162</sup>. Et la sycophantie représente une défaillance majeure hautement instructive.

Notre brève histoire de la dénonciation nous montrera que les usages abusifs de l'accusation publique volontaire se sont maintes fois répétés au cours des siècles. Les délateurs britanniques se livreront ainsi fréquemment au chantage, ce qui mènera à la perversion de l'institution du *Qui Tam* sur laquelle se construira pourtant, quelques siècles plus tard, l'institution américaine du *whistleblowing*<sup>163</sup>. L'institution américaine sera, elle aussi, sujette aux dérapages. Ainsi, des auteurs estiment qu'il est probable que des *whistleblowers* peu scrupuleux recourent

---

<sup>155</sup> M. FERRET-LESNÉ, « Du dénonciateur de l'ancien droit procédural au lanceur d'alerte » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (M.-C. SORDINO, dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, p. 8.

<sup>156</sup> N. WAREMBOURG, *op. cit.*, p. 58 ; C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 86.

<sup>157</sup> N. WAREMBOURG, *ibidem*, p. 59.

<sup>158</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, pp. 84-87.

<sup>159</sup> D'autres moyens de contrôle de la sycophantie semblent encore avoir existé. Leur recension est cependant malaisée puisque, comme à l'époque contemporaine s'agissant de la délation, l'expression n'a aucune signification juridique. La condamnation pour sycophantie/délation n'existe donc pas. Sur le sujet, voy. J.O. LOFBERG, *Sycophancy in Athens*, Menasha/Wisconsin, The Collegiate Press/Banta Publishing Company, 1917, Chapter IV; D.M. MACDOWELL, *The Law in Classical Athens*, London, Thames & Hudson, 1978, pp. 64-65. Les deux références sont citées in C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 86, notes 5 et 6.

<sup>160</sup> C. DOGANIS, *op. cit.*, p. 85.

<sup>161</sup> Telle est la thèse défendue par Carine Doganis dans son ouvrage : C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. Démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007.

<sup>162</sup> C. DOGANIS, *ibidem*, p. 15.

<sup>163</sup> J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, 2000, Vol. 78, Nbr 3, Article 2, p. 616.

encore aujourd'hui au chantage<sup>164</sup>. Ceci explique en grande partie la prudence dont les Européens témoignent à l'égard de l'octroi de récompenses.

Il y a près de 2.000 ans, Lycurgue soulignait que les tribunaux de la cité ne sont pas le lieu où régler les différents personnels qui n'intéressent point la chose publique. L'affirmation est toujours vraie aujourd'hui s'agissant du contentieux avec l'autorité publique. Une telle réserve est exprimée explicitement sur le site Internet de l'administration fiscale américaine, l'*Internal Revenue Service*, à propos du *tax whistleblowing*. Telle une mise en garde, on lit ainsi que: « *The IRS is looking for solid information, not an "educated guess" or unsupported speculation. We are also looking for a significant Federal tax issue - this is not a program for resolving personal problems or disputes about a business relationship* »<sup>165</sup>.

### B. L'éloge du courage de dire la vérité (« parrêsia »).

49. Si la figure du parrêsiaïste a traversé l'histoire, c'est sans doute grâce aux travaux du philosophe français Michel Foucault sur le sujet, qu'il partageait lors de son cours de philosophie, intitulé « Le courage de la vérité », enseigné au Collège de France en 1984<sup>166</sup>.

La *παρρησία* (« *parrêsia* »), le courage de dire la vérité envers et contre tous, est une vertu ancienne. Les Grecs Anciens parlent de *parrêsia* pour désigner la parole authentique qui engage l'être, par opposition à la rhétorique, la volonté de séduction et de complaisance<sup>167</sup>. La *parrêsia* est donc nécessairement un acte de courage car la parole authentique n'est pas sans risque – de procès, d'exil, de réduction à l'esclavage voire de peine de mort<sup>168</sup>. Le risque peut résider également dans la rupture de la relation avec celui auprès de qui la révélation a lieu<sup>169</sup>. L'idée de risque et de bonne foi participent ainsi à la légitimité de la dénonciation durant la Grèce antique.

---

<sup>164</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 617-618.

<sup>165</sup> Home < Help < Fraud/Scams < Whistleblower Informant Award, Page Last Reviewed or Updated: 11-Dec-2019, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 28 décembre 2019).

<sup>166</sup> La figure du lanceur d'alerte est ainsi fréquemment rapprochée, en particulier dans l'Hexagone, de la figure du parrêsiaïste en référence précisément aux travaux du philosophe français Michel Foucault. Voy. not. J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, pp. 29-30 ; S. SLAMA, « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? » *A.J.D.A.*, n° 39, 2014, p. 2231 ; M. BARDIN, « Les "lanceurs d'alerte" à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 254 ; J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *op. cit.*, p. 18 ; N. M. MEYER, *op. cit.*, p. 384 ; Conseil d'État français, « Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger », étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 111. Sur le lien entre la valeur de la vérité et l'alerte éthique, voy. not. A. MANSBACH, « Keeping Democracy Vibrant: Whistleblowing as Truth-Telling in the Workplace », *Constellations*, 2009, n° 3, pp. 363-376.

<sup>167</sup> Sur la *parrêsia*, voy. not. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, pp. 4-7.

<sup>168</sup> Comme nous l'avons vu plus haut, l'*accusator* encourait, outre le risque classique de représailles, une amende et la perte partielle de ses droits civils et civiques en cas d'échec des poursuites (N. WAREMBOURG, *op. cit.*, p. 58.)

<sup>169</sup> Comme l'écrit Michel Foucault, « « il faut que le sujet, en disant cette vérité qu'il marque comme étant son opinion, sa pensée, sa croyance, prenne un certain risque, risque qui concerne la relation même qu'il a avec celui auquel il s'adresse » (M. FOUCAULT, *Le courage de la vérité. Le gouvernement de soi et des autres II*, Cours au collège de France 1984, Paris, Gallimard/Seuil, 2009, p. 12 cité in J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, 2014, n° 6, p. 18.

Comme nous le verrons, ce « parler-vrai », ce devoir de dire la vérité, se traduit aujourd'hui dans l'exigence de bonne foi de la part des dénonciateurs et trouve une certaine reconnaissance dans la liberté d'expression qui admet une certaine dose d'exagération voire de provocation<sup>170</sup>.

Noble et pure, la *parrësia* s'inscrit donc dans une logique de vigilance, et non dans une logique de complaisance comme celle ayant perverti la sycophantie.

Les mots d'Isocrate sont à cet égard éloquentes : « De fait, les hommes qui s'entraînent à parler uniquement pour plaire ne peuvent assurer ni la durée des monarchies, nécessairement exposées à nombre de dangers, ni même celle des républiques, établies sur de plus solides fondements, alors que ceux qui parlent librement dans l'intérêt de l'État peuvent sauver ce qui semblait menacé d'une perte certaine. Il conviendrait donc que ceux qui disent la vérité fussent mieux accueillis par tous les rois que ceux qui, parlant exclusivement dans le but de s'attirer leur faveur, ne disent rien qui ait la moindre valeur »<sup>171</sup>.

## § 2. La dénonciation à Rome : la naissance du « *Qui Tam* »

50. Les Romains, comme les Grecs Anciens, ne connaissent ni police, ni ministère public. La détection des crimes et des délits repose alors principalement, à l'époque de la République<sup>172</sup>, sur les personnes privées, qu'il s'agisse de la victime de l'infraction ou d'un tiers « issu du corps civique » (« *quiuus ex populo* »), le *Delator*<sup>173</sup>. Pour porter son recours en justice et avoir le droit d'accuser en tant qu'« *accusator* », le *delator* doit remplir certaines conditions et être agréé par un magistrat<sup>174</sup>.

La généralisation de cette procédure semble liée à la pratique de la proscription qui consiste, pour les chefs politiques, à afficher (du latin « *proscribere* ») sur les murs de la cité des listes reprenant le nom de leurs ennemis politiques. Une récompense est promise à celui qui dénonce les ennemis identifiés ou à celui qui les assassine. À la suite de l'adoption de la *Lex Pedia*, qui déclare « ennemis publics » tous les meurtriers de César et les condamne à mort, il devient commun de récompenser les *delatores*. Ceux-ci ont en général droit au quart de la fortune confisquée à la personne dénoncée<sup>175</sup> en vertu de lois dites « *Qui Tam* »<sup>176</sup>, du latin « *qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur* », que l'on peut traduire comme « celui

---

<sup>170</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 30.

<sup>171</sup> ISOCRATE, *Lettre 4*, A Antipater, 6, cité in N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 384, note 5.

<sup>172</sup> Ve siècle avant J.-C – I<sup>er</sup> siècle avant J.-C.

<sup>173</sup> Y. RIVIÈRE, « Rome impériale : les délateurs, le prince, le tribunal » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 30. Voy. aussi J. BRIAND & E. LUSSET, *op. cit.*, p. 104.

<sup>174</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 68 ; Y. RIVIÈRE, *op. cit.*, p. 31.

<sup>175</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 68.

<sup>176</sup> *The Cambridge Ancient History* 402 n.19 (2d ed. 1996) cité in J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 566, note 124.

qui poursuit l'action autant pour le compte de son roi que pour son propre compte »<sup>177</sup>. L'esprit est proche de la loi solonienne adoptée quelques siècles plus tôt en Grèce.

On ne peut s'empêcher de rapprocher la proscription de la pratique des chasseurs de primes (« *bounty hunters* ») aux États-Unis et, plus près de nous, de l'approche « *Naming & Shaming* » qui tend à se généraliser dans le domaine fiscal et qui consiste à publier le nom des contribuables (en général des personnes morales) ou des pays (paradis fiscaux) qui ne respectent pas les normes fiscales en vigueur. La sanction à la clé est toutefois fort heureusement nettement moins grave dans le dernier cas.

51. La fonction de *delator* n'est, comme chez les Grecs Anciens, pas sans risque : le *delator* qui n'obtient pas gain de cause ou est accusé de calomnie risque le bannissement<sup>178</sup>. Il supporte ce que l'on appelle la « réflexion de la peine » ou « peine du talion », c'est-à-dire la soumission de l'*accusator* à la peine qui aurait été encourue par l'accusé en cas de succès<sup>179</sup>. En faisant peser un tel risque sur celui qui dénonce, le système romain vise à freiner la multiplication des dénonciations<sup>180</sup>. Dans un tel système, la dénonciation anonyme apparaît alors comme un moyen efficace de ne pas supporter le risque de l'accusation<sup>181</sup>.

À côté du *delator*, une autre figure de l'administration républicaine mérite d'être évoquée, c'est celle du publicain. Le publicain n'est pas un délateur, mais la fonction a ceci d'intéressant, eu égard à notre propos, qu'elle consiste à percevoir, sur une base contractuelle, l'impôt pour le compte de l'occupant romain<sup>182</sup>. Guère apprécié, le publicain fait pourtant partie de la vie de la cité, comme le montre le fait que l'un des apôtre de Jésus, Matthieu, exerçait ce métier.

52. C'est sous Auguste (63 av. J.-C. – 14 apr. J.-C.), qui signe le début de l'Empire romain (27 av. J.-C. – 473 apr. J.-C.), que la délation fiscale serait apparue<sup>183</sup>. Les dénonciateurs, parfois qualifiés de « gardiens de la loi », sont chargés de veiller au respect des règles matrimoniales en vigueur à l'époque, qui sanctionnent les célibataires et les couples sans enfants par l'annulation de leurs dispositions testamentaires et la confiscation de leurs biens par leur fisc. Les *delatores* reçoivent ensuite en contrepartie une partie (un quart) du montant récupéré de la sorte.

La délation fiscale a cependant rapidement manifesté ses écueils par la curiosité excessive et malsaine qu'elle engendre dans le chef de ses auteurs. Ceci explique que des empereurs aient accordé des remises de dettes<sup>184</sup>. Les lois matrimoniales d'Auguste sont par ailleurs abrogées

---

<sup>177</sup> « Qui tam : a definition, a history », disponible sur le site Internet [www.whistleblowingprotection.org](http://www.whistleblowingprotection.org) (consulté le 11 février 2017).

<sup>178</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 68.

<sup>179</sup> Y. RIVIÈRE, *Les Délateurs sont l'Empire romain*, Rome, École française de Rome, 2002, pp. 361-372.

<sup>180</sup> Comme nous le verrons, la technique de la peine du talion comme frein à la multiplication des dénonciations a traversé les siècles.

<sup>181</sup> En ce sens, voy. not. C. LEMIEUX, « L'accusation tolérante. Remarques sur les rapports entre commérage, scandale et affaire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 389.

<sup>182</sup> « Publicain », *Centre national de ressources textuelles et lexicales*, disponible sur [www.cnrtl.fr](http://www.cnrtl.fr) (consulté le 14 septembre 2017).

<sup>183</sup> En ce sens, voy. Y. RIVIÈRE, « Rome impériale... », *op. cit.*, p. 36 ; J. BRIAND et E. LUSSET, *op. cit.*, p. 104.

<sup>184</sup> Y. RIVIÈRE, *ibidem*, p. 37.

sous le règne de Constantin, mais les *delatores* continuent de frapper, tantôt encouragés par l'octroi de récompenses, tantôt menacés de la peine de mort<sup>185</sup>.

Sous l'Empire, des personnages de haut rang, soumis au pouvoir tyrannique de l'empereur ou de son entourage, deviennent d'autre part *accusatores* dans le cadre de procès commandités à l'effet d'obtenir une récompense<sup>186</sup>. La délation, qui ne touche alors que l'aristocratie, est motivée par le besoin de l'empereur d'asseoir son autorité dès lors qu'il ne jouit, dans un régime autocratique, que de peu de légitimité<sup>187</sup>. Les *accusatores* apparaissent alors comme des mouchards qui, désireux de monter les marches du pouvoir, sont à l'affût du moindre indice, au sein des cercles mondains, sur ceux qui se rendent coupables de crimes de lèse-majesté. Impopulaires, les *accusatores* ne semblent toutefois pas avoir été autant détestés que les délateurs fiscaux<sup>188</sup>.

Dans l'*Esprit des lois*, Montesquieu rappelle comment la dénonciation fut corrompue sous l'Empire : « *À Rome, il était permis à un citoyen d'en accuser un autre. Cela était établi selon l'esprit de la République, où chaque citoyen doit avoir, pour le bien public, un zèle sans bornes, où chaque citoyen est censé tenir tous les droits de la patrie dans ses mains. On suivit, sous les empereurs, les maximes de la République ; et d'abord on vit paraître un genre d'hommes funestes, une troupe de délateurs. Quiconque avait bien des vices et bien des talents, une âme bien basse et un esprit ambitieux, cherchait un criminel, dont la condamnation put plaire au prince : c'était la voie pour aller aux honneurs et à la fortune* »<sup>189</sup>. L'instauration d'officiers spécialement dévolus à la poursuite des infractions au nom de l'État permettrait, selon Montesquieu, de contrecarrer de telles dérives.

53. À la fin de l'Empire se développe la poursuite d'office (« *ex officio* ») par des représentants du pouvoir<sup>190</sup>. L'idée d'un ministère public émerge peu à peu. La procédure devient secrète et le jugement se déroule à huis clos. On bascule ainsi progressivement dans une procédure de type inquisitoire au sens contemporain du terme. La procédure inquisitoire permet de mater les dénonciations calomnieuses dès lors qu'il incombe au ministère public de mettre en branle l'action publique, alors que dans la procédure accusatoire, c'est au délateur de porter l'action.

La procédure accusatoire, intentée par les accusateurs, continue néanmoins d'exister. C'est que la détection des infractions demeure malaisée. La délation, moyennant récompense, continue dans un tel contexte d'être encouragée par vagues successives. La délation est cependant strictement encadrée en vue de lutter contre la dénonciation calomnieuse. Les calomniateurs sont sanctionnés de la peine réservée à leur victime conformément à la réflexion de la peine<sup>191</sup>.

---

<sup>185</sup> Y. RIVIÈRE, *op. cit.*, p. 38.

<sup>186</sup> Y. RIVIÈRE, *ibidem*, p. 33.

<sup>187</sup> Dans ce cadre, les *accusatores* du souverain sont prêts à trahir des règles de conduite essentielles à l'aristocratie : « trahison des liens de l'amitié (*amicitia*), rupture de l'équilibre social (*concordia*), outrage aux relations intrafamiliales (*pietas*) » (Y. RIVIÈRE, *ibidem*, p. 33).

<sup>188</sup> En ce sens, voy. Y. RIVIÈRE, *Les Délateurs ...*, *op. cit.*, pp. 121-138.

<sup>189</sup> MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, 1748, livre VI, chapitre VIII.

<sup>190</sup> Voy. not. Y. RIVIÈRE, « Rome impériale ... », *op. cit.*, p. 39 ; P. GARRAUD, *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926, p. 25.

<sup>191</sup> Y. RIVIÈRE, *ibidem*, pp. 40-41.

Il n'empêche que le juge est tenu de mener l'enquête jusqu'au bout sous peine de se voir accusé de « *neglegentia* »<sup>192</sup>.

## Section 2. La dénonciation durant le Moyen Âge

54. Au Moyen Âge (476 – 1500), on redécouvre en Angleterre l'action romaine *Qui Tam* dont l'intérêt premier est de renforcer l'exécution du droit, laquelle est hasardeuse dans un royaume en manque de moyens (§ 1<sup>er</sup>)<sup>193</sup>. En France, le Moyen Âge est marqué par la consolidation de la conception traditionnelle ou légale de la dénonciation, en même temps que par l'apparition de la procédure inquisitoire (§ 2).

Mais le « mécanisme de surveillance des pratiques sociales déviantes »<sup>194</sup> auquel donne lieu la dénonciation durant le Moyen Âge mène, comme durant l'Antiquité, à de sérieuses dérives. L'Inquisition espagnole en est un terrible exemple (§ 3), à l'instar de la chasse aux protestants auxquels les Britanniques se sont livrés au XVI<sup>e</sup> siècle au travers, entre autres, de lois *Qui Tam*.

### § 1. Les usages anglais du « *Qui Tam* »

55. Délaisée vers la fin de l'empire romain, l'action *Qui Tam* resurgit en droit anglo-saxon en 695 de notre ère alors que le roi du Comté de Kent adopte une loi interdisant le travail le jour du Sabbat. Ladite loi inclut la disposition d'exécution *Qui Tam* suivante : « *si un homme libre travaille durant la période interdite, il devra payer une amende et l'homme qui le dénoncera aura droit à la moitié de l'amende ainsi que des bénéfices de son travail* »<sup>195</sup>.

À l'époque, il n'y a pas de force de police et l'administration est trop faible pour assurer l'obéissance aux nouvelles lois<sup>196</sup>. Imposer le respect de ces lois est d'autant plus difficile que le droit national néglige en général les intérêts des collectivités locales<sup>197</sup>. Les officiers locaux ne sont donc pas très enclins à garantir son respect. La pratique antique du *Qui Tam*, qui vise à permettre à une personne privée d'agir en justice au nom du roi, moyennant une récompense, apparaît alors comme un remède efficace. Le dénonciateur est à l'époque appelé « *common informer* ».

Il faut noter que la consécration du *Qui Tam* ne vise nullement à offrir au citoyen un moyen d'expression ni de contestation face à l'arbitraire du souverain et aux injustices du régime. Les injustices ne sont dénoncées que par la voie des poètes et des artistes. C'est ainsi que *Robin Hood* a pu s'émanciper de son origine historique – un contrebandier bien moins intègre qu'on

---

<sup>192</sup> Y. RIVIÈRE, *op. cit.*, p. 41.

<sup>193</sup> Vu la faiblesse des sources sur le sujet et l'absence de plus-value à nos propos, nous avons choisi de ne pas évoquer la question populaire des procès en sorcellerie au Moyen Âge et au début des Temps Moderne, parfois initiés sur la base d'une dénonciation.

<sup>194</sup> J. BRIAND & É. LUSSET, *op. cit.*, p. 104.

<sup>195</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 567.

<sup>196</sup> D. D. PITZER, « The Qui Tam Doctrine : A Comparative Analysis of its Application in the United States and the British Commonwealth », *Texas International Law Journal*, 1972, 7(3), pp. 415-440. Voy. aussi J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, « Conclusion : le pouvoir obscur de la délation » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 212-213.

<sup>197</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 567-568.

ne le représente actuellement – pour devenir un mythe et une lumière d'espoir pour un peuple asservi.

Comme le note J. Randy Beck, ce qui n'était alors qu'un ruissellement se transforme en une véritable inondation<sup>198</sup>. Entre 1350 et 1500, les lois *Qui Tam* (« *Qui Tam Statutes* ») se multiplient considérablement, spécialement dans le cadre de la régulation des activités économiques. Aux XIV<sup>e</sup> et XV<sup>e</sup> siècles, elles sont étendues au contrôle des fonctions publiques. À partir du règne d'Henry VIII, elles sont également utilisées en vue de régler le clergé et l'Église, et plus largement les questions religieuses.

56. Tandis que l'attrait pour les lois *Qui Tam* ne cesse de croître au fil des siècles, les difficultés engendrées par ce type singulier de lois ne cessent elles aussi de grandir<sup>199</sup>. Revenons sur deux d'entre-elles : d'une part, la professionnalisation des *common informers* ; d'autre part, l'instrumentalisation du *Qui Tam* à des fins de stigmatisation religieuse.

Comme au cours de l'Antiquité, la normalisation de l'octroi de récompenses aux informateurs provoque la création d'une nouvelle classe professionnelle : les informateurs professionnels. Ces derniers vivent des récompenses obtenues en application des actions *Qui Tam* et emploient parfois plusieurs travailleurs comme le ferait de nos jours une agence de détectives. Les informateurs professionnels acquièrent rapidement une mauvaise réputation, accusés de s'attaquer à l'Église et au *Commonwealth* et d'appauvrir les pauvres citoyens « à des fins malveillantes ou privées, mais jamais pour l'amour de la justice »<sup>200</sup>. L'antipatie envers les *common informers* est plus grande parmi les classes inférieure et moyenne, vraisemblablement au motif que ces classes sont davantage ciblées par les actions *Qui Tam*.

L'antipatie suscitée par le *common informer* est illustrée dans un roman de Charles Dickens : « *The Pickwick Papers* » (1837)<sup>201</sup>. Dans cette histoire, Pickwick et ses compagnons de voyage sont agressés par un chauffeur de taxi qui les prend pour des *common informers*. Ils échappent par ailleurs de peu à une échauffourée pour les mêmes raisons. L'antipatie à l'égard des *common informers* était donc telle qu'elle pouvait provoquer un soulèvement populaire et des émeutes. Les *common informers* avaient rompu l'indispensable cohésion sociale.

57. Le dédain à l'égard des *common informers* s'explique tant par leur motivation que par leurs méthodes<sup>202</sup>. Vu le but de lucre qu'ils poursuivent, les *common informers* sont nécessairement perçus comme égoïstes. Parfois, ils se révèlent également malveillants dans les faits. N'importe qui pouvant être informateur, les actions *Qui Tam* n'attirent pas nécessairement les citoyens les plus intègres. Les moins scrupuleux se livrent massivement à des dénonciations abusives et malveillantes sans aucun égard quant à la vérité des allégations et au sort des personnes dénoncées. Ils usent par ailleurs de manœuvres déloyales et sélectionnent leurs affaires sans aucune considération quant à l'intérêt public de poursuivre. La perspective d'obtenir une récompense est seule à guider leurs actions.

---

<sup>198</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 570-573. Sur l'expansion du « *Qui Tam* », ses mutations et puis finalement son éradication au Royaume-Unis, voy. J. RANDY BECK, *ibidem*, pp. 539-642.

<sup>199</sup> Voy. spéc. J. RANDY BECK, *ibidem*, pp. 574-601.

<sup>200</sup> En langue originale: « *for malice or private ends, [but] never for love of Justice* ». E. COKE, *The third part of the institutes of the laws of England* cité in J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 578.

<sup>201</sup> C. DICKENS, *The Pickwick Papers* (1837) cité in J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 548, note 30.

<sup>202</sup> J. RANDY BECK, *ibidem*, pp. 579-585.

D'autres dérives frappent les *common informers* à l'instigation du Parlement lui-même. Celui-ci décide de s'appuyer sur l'action *Qui Tam* en vue de lutter contre les dissidents religieux et de contrôler les ventes d'alcool. À partir du XVI<sup>e</sup> siècle, le Parlement anglais étend ainsi les actions *Qui Tam* au domaine religieux afin d'être informé des individus qui ne se plient pas au rite anglican. Aux XVII<sup>e</sup> et XVIII<sup>e</sup> siècles, les actions *Qui Tam* continuent d'être instrumentalisées par le Parlement en vue de stigmatiser les catholiques, et plus largement les dissidents protestants<sup>203</sup>.

Si le Parlement intervient pour mettre fin aux excès auxquels mènent les actions *Qui Tam*, l'aversion à l'égard des *common informers* perdure à travers les siècles à tel point qu'ils deviennent, aux XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles, l'un des groupes les plus stigmatisés d'Angleterre, devenant fréquemment la cible de la mafia<sup>204</sup>.

C'est que le *Qui Tam*, indépendamment du nombre de garde-fous légaux, génère un inévitable conflit d'intérêts. Présent dans tout acte de dénonciation, il est ici exacerbé par la perspective d'une récompense financière. La rétribution accordée au dénonciateur entre, en effet, en conflit avec l'intérêt public en cause.

58. Les multiples écueils que présentent les lois *Qui Tam* et le développement de techniques publiques d'exécution des lois, en particulier la création d'une force de police permanente, conduisent à leur déclin durant le XX<sup>e</sup> siècle. Après plus d'un millénaire de règne, les lois *Qui Tam* sont finalement abrogées en 1951<sup>205</sup>. Les parlementaires britanniques, après avoir fait preuve de divergences de vue importantes au cours des siècles, partagent désormais un même rejet de l'institution du *Qui Tam* et des *commons informers*.

Les Britanniques n'abandonnent néanmoins pas complètement l'idée de recourir à la dénonciation dans le cadre de l'exécution des lois. En 1998, le Parlement adopte le « *Public Interest Disclosure Act* » (PIDA), qui constitue un texte de référence en matière de *whistleblowing*<sup>206</sup>. Dans la mesure où la Grande-Bretagne a pratiqué durant des siècles l'action *Qui Tam*, qui a inspiré le *whistleblowing* américain, et l'a finalement abrogé, on peut effectivement penser qu'en adoptant le PIDA, le Parlement aura veillé à ne pas reproduire les erreurs du passé.

Comme nous le verrons, l'action *Qui Tam* existe toujours aux États-Unis<sup>207</sup>. Elle a même été renforcée, pour ce qui est du « *False Claims Act* », en 1986, alors qu'elle était abrogée à la même époque en Angleterre, après des siècles de règne.

---

<sup>203</sup> Cette instrumentalisation de la dénonciation n'est pas sans rappeler celle qui a été menée durant l'Inquisition espagnole quelques siècles plus tôt (dans ce cas à l'égard des dissidents catholiques, les hérétiques) et sous le III<sup>e</sup> Reich quelques siècles plus tard. Voy. *supra* la suite du présent chapitre.

<sup>204</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 548.

<sup>205</sup> « *An Act to abolish the common informer procedure (The Common Informers Act 1951)* » cité in J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 604-608.

<sup>206</sup> Sur le *Public Interest Disclosure Act* (PIDA), voy. *infra* n<sup>os</sup> 604 et s.

<sup>207</sup> L'action *Qui Tam* se définit comme « *a Latin term for the legal action to collect a penalty through supplied information* » (*Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org/letter/q/page/14/> (consulté le 1<sup>er</sup> juillet 2018)).



## § 2. Les usages de la dénonciation en France

59. Au Moyen Âge, le droit s'apparente sur le continent à une science du gouvernement ou, à tout le moins – vu les critiques généralement émises à l'encontre du mot – un « art » de la gouvernance publique<sup>208</sup>. La bonne gouvernance suppose que l'exercice du pouvoir soit juste et efficace. La figure allégorique de la Justice occupe une place centrale dans la conception de la gouvernance publique qui se développe à l'époque<sup>209</sup>.

En tant que mode ancestral de gouvernement, la dénonciation se voit naturellement accorder une place centrale dans le « droit » de l'époque. Les mots « dénonciation » et « dénonciateur » n'endurent alors aucune connotation négative du moment qu'ils sont associés à la révélation de faits répréhensibles<sup>210</sup>.

Le droit repose au Moyen Âge sur deux corpus de règles : d'une part, le droit romain et le droit canonique, qui forme le « *ius commune* » (A) sachant que le droit romano-canonique s'affranchit du cadre religieux et est repris par de nombreux états et principautés de l'époque<sup>211</sup> (B) ; d'autre part, les coutumes et les législations particulières, le « *iura propria* »<sup>212</sup>.

60. La littérature sur le sujet est encore moins prolixe que de l'autre côté de la Manche. Elle n'a par ailleurs pas de vocation globale, étudiant des situations limitées dans le temps et dans l'espace. Certains historiens ont toutefois épinglé quelques grandes tendances susceptibles de caractériser la dénonciation de l'époque, complétant utilement notre propos.

### A. La dénonciation dans les monastères

61. Formalisée dans des textes normatifs à partir du XIII<sup>e</sup> siècle, la procédure de la dénonciation en droit canonique se fonde sur un évangile de Matthieu intitulé « Correction fraternelle »<sup>213</sup>.

L'évangile de Matthieu 18, 15-17 déclare : « Si ton frère vient à pécher, va le trouver et fais-lui tes reproches seul à seul. S'il t'écoute, tu auras gagné ton frère. S'il ne t'écoute pas, prends encore avec toi un ou deux personnes pour que toute affaire soit décidée sur la parole de deux ou trois témoins. S'il refuse de les écouter, dis-le à l'Église<sup>214</sup>, et s'il refuse d'écouter l'Église,

---

<sup>208</sup> En ce sens, voy. A. WIJFFELS, « Une très brève histoire du droit dans la civilisation occidentale (1000-2000), *Ann. dr.*, 2017, n° 3, p. 398.

<sup>209</sup> A. WIJFFELS, *ibidem*, p. 409.

<sup>210</sup> M. FERRET-LESNÉ, « Du dénonciateur de l'ancien droit procédural au lanceur d'alerte » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (M.-C. SORDINO, dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, p. 23.

<sup>211</sup> A. WIJFFELS, *op. cit.*, p. 399.

<sup>212</sup> L'important travail de codification réalisé par les juristes savants du Moyen Âge mène à la formation d'une véritable science juridique. En ce sens, voy. A. WIJFFELS, *ibidem*, pp. 399-401.

<sup>213</sup> É. LUSSET, « Correction fraternelle ou haineuse ? De l'usage de la dénonciation dans les communautés conventuelles en Occident (XII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècles) », *Hypothèses*, 2009, n°1, p. 101.

<sup>214</sup> Selon les traductions, le mot « communauté » est aussi employé.

*qu'il soit pour toi comme le païen et le collecteur d'impôts*<sup>215</sup>. En vérité, je vous le déclare : tout ce que vous lierez sur la terre sera lié au ciel, et tout ce que vous délierez sur la terre sera délié au ciel »<sup>216</sup>.

La dénonciation est une pratique normalisée au sein des communautés religieuses<sup>217</sup>. Le *Dictionnaire de Théologie Catholique* aux éditions Letouzey définit la dénonciation comme « la manifestation faite à un supérieur du crime ou de la faute de l'un de ses subordonnés »<sup>218</sup>. Les textes normatifs rappellent que chaque frère est responsable des autres frères comme de lui-même. Couvrir une faute – autrement dit, ne pas la dénoncer – équivaut à la commettre soi-même. Ceci étant, le rôle de dénonciateur incombe en priorité aux religieux chargés de la surveillance de la communauté<sup>219</sup>.

62. La procédure de dénonciation se caractérise par la nécessité de suivre une procédure échelonnée. Nous verrons que cette règle a quitté le domaine religieux et apparaît dans de nombreuses lois modernes en matière de *whistleblowing*, en particulier dans la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>220</sup>.

Trois étapes sont distinguées à la lumière de l'évangile de Matthieu<sup>221</sup>. Premièrement, la dénonciation « dans le cadre du chapitre général »<sup>222</sup>. Elle a lieu en interne au sein des monastères. Elle porte sur des faits de faible importance et est tenue secrète. Le secret qui encadre la faute et sa dénonciation est censé « permettre la guérison par le repentir et empêcher la contagion par le scandale. Ce n'est que lorsque le coupable ne s'est pas amendé que la dénonciation publique devient licite »<sup>223</sup>. Deuxièmement, la dénonciation « dans le cadre de la visite ». Elle a lieu auprès d'une autorité extérieure qui visite le monastère lorsque les faits sont graves et qu'ils n'ont pas été corrigés au sein du monastère. La finalité de la dénonciation n'est alors plus évangélique mais judiciaire<sup>224</sup>. Les allégations sont soumises à une enquête préliminaire en vue de confirmer la véracité des faits. Aussi normalisée soit-elle, la dénonciation dans le cadre de la visite n'est pas si courante. Elle se heurte fréquemment à la loi

---

<sup>215</sup> C'est-à-dire le publicain. Cet évangile illustre l'image péjorative dont souffrait le publicain durant l'Antiquité.

<sup>216</sup> Évangile de Matthieu 18, 15-17 in *Traduction œcuménique de la Bible comprenant l'Ancien et le Nouveau Testament*, nouvelle édition revue 1996, Paris, Alliance biblique universelle – Le Cerf, 1996.

<sup>217</sup> É. LUSSET, *op. cit.*, pp. 111-113.

<sup>218</sup> *Dictionnaire de Théologie Catholique*, version en ligne tirée de l'édition papier *Dictionnaire théologique de Vacant et Mongenot* aux éditions Letouzey, 1924, disponible sur [http://jesusmarie.free.fr/dictionnaire\\_de\\_theologie\\_catholique\\_lettre\\_D.html](http://jesusmarie.free.fr/dictionnaire_de_theologie_catholique_lettre_D.html) (consulté le 7 septembre 2018).

<sup>219</sup> Nous verrons que le droit du travail traduit en France et en Belgique cet héritage, faisant prioritairement reposer la fonction de surveillance et de dénonciation sur l'employeur et les représentants du personnel. Voy. spéc. *infra* n° 577.578

<sup>220</sup> Le respect de la chaîne de commandement n'est toutefois pas absolu, la Directive sur les lanceurs d'alerte laissant le lanceur d'alerte libre de choisir la voie de signalement la plus appropriée.

<sup>221</sup> En ce sens, voy. É. LUSSET, *ibidem*, p. 112.

<sup>222</sup> Précisons que le « chapitre » (du latin médiéval « *capitulum* » : réunion de chanoines) est « l'assemblée où les moines, les moniales et les chanoines traitent de leurs affaires et des questions relatives à la vie de la communauté » (*Larousse en ligne*, consulté le 6 septembre 2019).

<sup>223</sup> É. LUSSET, *op. cit.*, pp. 112-114.

<sup>224</sup> Lorsque la dénonciation est effectuée dans l'intérêt du délinquant, en attente d'une correction fraternelle, la doctrine catholique parle de « dénonciation évangélique ». Lorsqu'elle intervient auprès d'une autorité de justice, dans l'intérêt du bien public ou du dénonciateur, il s'agit de la « dénonciation judiciaire ». En ce sens, voy. *Dictionnaire de Théologie Catholique*, *op. cit.*.

du silence qui règne dans les monastères. Enfin, troisièmement, la dénonciation est parfois portée auprès d'une instance supérieure.

63. À l'instar des autres régimes de dénonciation étudiés, la dénonciation religieuse pratiquée au Moyen Âge connaît de graves imperfections. La dénonciation provoque des dénonciations en cascade. Loin de l'esprit de correction dans un contexte fraternel, la dénonciation exalte la haine dans un climat de suspicion<sup>225</sup>.

Conscients de ces dangers, les législateurs fixent des balises dès le XIII<sup>e</sup> siècle, lesquelles vont influencer le droit de la dénonciation jusqu'à aujourd'hui.

La dénonciation doit revêtir une certaine publicité. Celle-ci est censée prévenir les dénonciations méchantes ou mensongères<sup>226</sup>. En outre, elle « participe à la gestion du conflit et à l'élaboration de la paix »<sup>227</sup>. Cette publicité est toutefois limitée au sein du chapitre conventuel. Trop de publicité pourrait mener à un scandale, ce que l'Église veut à tout prix éviter<sup>228</sup>. La doctrine catholique est attachée à la finalité de la dénonciation. Celle-ci doit être animée par un esprit de charité, de *caritas carus*<sup>229</sup>, à savoir « un amour provenant de la volonté et accompagné d'une grande estime ou appréciation de l'objet aimé »<sup>230</sup>. La dénonciation ne peut porter sur des simples soupçons<sup>231</sup>. Le frère qui dénonce doit avoir été témoin des faits dénoncés. De plus, la dénonciation doit elle-même être corroborée par des témoignages. S'il échoue à prouver la véracité de ses accusations, il encourt, comme durant l'Antiquité, la peine du talion, qui consiste à infliger au dénonciateur la peine qui aurait été encourue par l'accusé en cas de démonstration des faits dénoncés. Cette peine est aussi infligée en cas de dénonciation calomnieuse<sup>232</sup>.

### *B. La naissance de la dénonciation « traditionnelle »*

64. À l'origine du ressort de la sphère religieuse, le droit romano-canonique est repris par de nombreux états et principautés de l'époque<sup>233</sup>. Il amorce un changement radical sur le plan de la procédure criminelle : le passage de la procédure accusatoire à la procédure inquisitoire, changement qui se répercute sur la conception de la dénonciation.

La dénonciation reste centrale dans la procédure inquisitoire mais elle perd la signification d'accusation populaire liée au principe du *Qui Tam*. Elle acquiert une signification nouvelle de

---

<sup>225</sup> É. LUSSET, *op. cit.*, p. 114.

<sup>226</sup> É. LUSSET, *ibidem*, p. 115.

<sup>227</sup> C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 163.

<sup>228</sup> En ce sens, voy. É. LUSSET, *op. cit.*, p. 112.

<sup>229</sup> Comp. avec la vision athénienne de la dénonciation qui consiste à dénoncer les comportements adoptés au préjudice d'un concitoyen dans un esprit de fraternité solidaire, la *philia* (C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption*, *op. cit.*, p. 18).

<sup>230</sup> *Dictionnaire de Théologie Catholique*, *op. cit.*.

<sup>231</sup> É. LUSSET, *op. cit.*, p. 116. Cette exigence revêt toujours une grande importance. Elle apparaît notamment dans la Directive sur les lanceurs d'alerte et dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

<sup>232</sup> Sur le délit de dénonciation calomnieuse en droit belge, voy. *infra* n°s 1047 et s.

<sup>233</sup> A. WIJFFELS, *op. cit.*, p. 399.

signalement aux autorités publiques d'un acte ou d'une personne coupable<sup>234</sup>. La procédure romano-canonique impose l'idée « que la dénonciation n'est pas une preuve et qu'en tout cas, elle ne suffit pas seule à prouver la vérité »<sup>235</sup>. La dénonciation devient alors un mode d'introduction de la procédure inquisitoire<sup>236</sup>. C'est cette conception de la dénonciation qui a prévalu en nos contrées, dans le domaine pénal, jusqu'à l'apparition des lanceurs d'alerte.

65. En général, on situe le basculement entre la procédure accusatoire et la procédure inquisitoire entre le XII<sup>e</sup> et le XIII<sup>e</sup> siècle<sup>237</sup>. Mais le basculement ne se produit pas du jour au lendemain. Durant plusieurs siècles, la procédure emprunte aux deux traditions, accordant une place centrale à la dénonciation conformément aux principes établis par la procédure romano-canonique.

La procédure en vigueur au XIV<sup>e</sup> siècle laissant peu de marge de manœuvre au juge, certaines autorités françaises, en particulier les autorités rémoises, lancent des appels à la dénonciation à destination des « amis charnels » de la victime<sup>238</sup>. Ceux-ci sont tenus de procéder à une « information », une enquête informelle en vue d'identifier les coupables, avant d'« informer » le juge. Il ne s'agit pas d'attiser la haine mais bien de poursuivre les criminels dans le prolongement des *delatores* de droit romain. L'objectif est, d'autre part, de juguler le désir de vengeance et partant de maintenir la paix sociale. Les appels à la dénonciation ne concernent de fait pas tout crime ou délit, mais uniquement les crimes et délits qui « concernent une personne privée et qui lèsent les intérêts de son groupe familial en sus de l'intérêt public »<sup>239</sup>. L'appel à la dénonciation encourage les proches de la victime à régler leurs comptes via la voie judiciaire ou via une transaction amiable que l'appel à la dénonciation, nécessairement public, aura su provoquer et accélérer.

Les appels à la dénonciation ne conduisent pas nécessairement à une réaction des proches de la victime. Soit que ces derniers ne trouvent pas de coupables, soit qu'ils pardonnent l'acte commis. Quoi qu'il en soit, la communauté prend acte de ce silence qui permet de rétablir la réputation, la *fama*, des personnes accusées<sup>240</sup>.

Dans les faits, le développement des appels à la dénonciation est toutefois réfréné par les risques qui pèsent sur le dénonciateur<sup>241</sup>, celui-ci encourant toujours le risque d'être accusé en bout de course et de subir, conformément à la procédure romano-canonique, la peine du talion. Le dénonciateur peut cependant demander à ce que son identité ne soit pas divulguée pour éviter d'être en proie aux représailles. En outre, le juge a tendance à pousser les dénonciateurs à s'engager dans la conduite du procès en tant qu'accusateurs, renouant de la sorte avec la tradition du *Qui Tam*, et donc à visage découvert. Enfin, les garde-fous légaux prévus pour

---

<sup>234</sup> J. BRIAND & E. LUSSET, *op. cit.*, p. 100. En ce sens, voy. aussi P. GARRAUD, *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926, pp. 34-35.

<sup>235</sup> C. GAUVARD, *op. cit.*, p. 164.

<sup>236</sup> É. LUSSET, *op. cit.*, p. 111.

<sup>237</sup> En ce sens, voy. not. J. BRIAND, « Les appels à la dénonciation dans la procédure judiciaire rémoise à la fin du Moyen Âge », *Hypothèses*, 2009, n°1, p. 119 ; É. LUSSET, *ibidem*, p. 111.

<sup>238</sup> J. BRIAND, *ibidem*, pp. 121-123.

<sup>239</sup> J. BRIAND, *ibidem*, p. 121.

<sup>240</sup> Tout aussi signifiante que la présence d'une dénonciation, l'absence de dénonciation « se présente alors comme une sorte de pardon de la communauté à celui qu'elle accepte de réintégrer en son sein car il ne constitue pas une menace pour sa cohésion interne. Cette réconciliation ritualisée est indispensable à l'équilibre du lien social » (J. BRIAND, *op. cit.*, p. 124).

<sup>241</sup> J. BRIAND, *ibidem*, pp. 127-129.

écarter les dénonciations méchantes ou mensongères limitent l'action du dénonciateur. Les faits dénoncés doivent être vérifiés, la dénonciation mensongère doit être sévèrement punie<sup>242</sup>. Le dénonciateur est tenu de « prêter serment qu'il agit sans malice ni fraude. Il doit en outre déposer une caution en gage de sa bonne foi »<sup>243</sup>. La communauté jette encore l'opprobre sur les dénonciateurs professionnels qui tentent de s'enrichir au travers de cette activité.

Ceci explique que la dénonciation, telle que conçue au XIV<sup>e</sup> siècle en France, soit restée marginale dans la procédure judiciaire. Même si certains pouvoirs tentent, en période de guerre civile, de construire une « culture de la dénonciation », la dénonciation ne s'apparente en rien à la dénonciation institutionnalisée en vigueur en Angleterre à la même époque<sup>244</sup>.

66. Les appels à la dénonciation continuent, quoi qu'il en soit, de se pratiquer, dans des proportions différentes, jusqu'à la Révolution française, parfois pour des motifs politiques (crime de lèse-majesté), mais surtout pour des motifs budgétaires et financiers<sup>245</sup>. Le recours aux dénonciateurs vise alors à préserver le budget de l'État, particulièrement capital en période de guerre, et à réguler les activités économiques. L'appât du gain sert fréquemment d'incitant à la dénonciation de même que la « *sauve-garde du roy et de la chambre* » qui place le dénonciateur sous la protection du roi.

De nombreux arrêts accompagnent l'appel à la dénonciation de la « *sauve-garde du roy et de la chambre* ». Ainsi, l'arrêt du 20 octobre 1716 met « *les plaignants, dénonciateurs et témoins sous la protection et sauve-garde du Roi et de la Chambre ; et porte peine de mort contre ceux qui les intimideront, menaceront, sequestreront, séduiront et détourneront directement ou indirectement, tant contre les principaux auteurs que contre les complices* »<sup>246</sup>. Dans le même sens, l'arrêt du 8 novembre 1719 « *met sous la protection et sauve-garde du roy et de la chambre tous les dénonciateurs, témoins et ceux qui viendront à révélation* »<sup>247</sup>.

### C. La dénonciation en droit coutumier

67. Face à l'extrême variété qui caractérise le droit coutumier, il est malaisé de situer et de pondérer la place de la dénonciation dans l'arsenal juridique. Reste que l'on retrouve, de façon certaine, des manifestations de la dénonciation dès le XIII<sup>e</sup> siècle dans le droit coutumier français, spécialement méridional – l'influence du droit romain y est effectivement plus forte<sup>248</sup>.

---

<sup>242</sup> C. GAUVARD, *op. cit.*, p. 164.

<sup>243</sup> J. BRIAND, *ibidem*, p. 127.

<sup>244</sup> J. BRIAND, *ibidem*, p. 129.

<sup>245</sup> En ce sens, voy. S. LEMNY, « La dénonciation : de l'incitation du roi à la parole du peuple (I) » in *L'Histoire à la BnF*, 9 juillet 2017, disponible sur le site Internet de la Bibliothèque nationale française : <https://histoirebnf.hypotheses.org/710> (consulté le 10 septembre 2019).

<sup>246</sup> Arrêt de la Chambre de Justice du 20 octobre 1716, Paris, imp. Royale, 1716, disponible dans le *Catalogue général de la Bibliothèque nationale française* : <https://catalogue.bnf.fr> (consulté le 10 septembre 2019).

<sup>247</sup> Arrêt de la Chambre royale de Nantes du 8 novembre 1719, Nantes, Nicolas Verger imprimeur-libraire, 1719, disponible dans le *Catalogue général de la Bibliothèque nationale française* : <https://catalogue.bnf.fr> (consulté le 10 septembre 2019).

<sup>248</sup> Sur le sujet, voy. M. FERRET-LESNÉ, *op. cit.*, pp. 7-30.

Dans la droite ligne de la procédure romano-canonique, la dénonciation est érigée au rang de mode d'introduction de l'instance judiciaire<sup>249</sup>. L'action publique ou le procès est enclenché sur plainte, dénonciation ou d'initiative par le juge.

La dénonciation mensongère ou méchante est sévèrement sanctionnée. Les *Coutumes d'Orignac* (Hautes Pyrénées)<sup>250</sup> condamnent par exemple « celui qui aurait, "par malice", fait une dénonciation ou une accusation "impertinente et invalide", de payer l'amende encourue par l'accusé si l'accusation avait été valable »<sup>251</sup>.

Le contexte de l'Inquisition épiscopale<sup>252</sup> amène aussi à entourer la dénonciation anonyme d'un certain mépris<sup>253</sup>. L'Inquisition instaure effectivement un climat de méfiance et de suspicion au sein de la communauté, spécialement méridionale car plus touchée par la répression.

Enfin, le droit coutumier prévoit des obligations de dénonciation à charge des membres de certains corporations. De telles obligations existent surtout dans le domaine urbanistique, financier et commercial<sup>254</sup>.

La dénonciation peuvent faire l'objet d'une récompense, qui peut parfois représenter la moitié de l'amende payée par la personne condamnée<sup>255</sup>. L'octroi d'une récompense n'est toutefois pas généralisé. Une certaine prudence entoure ce type d'incitant. Ainsi, les *Coutumes de La Réole* énoncent, en leur article 89, que le bourgeois qui dénonce un délit « doit déclarer sous serment ne pas agir par affection, faveur, crainte, peur ou *récompense* (nous soulignons)»<sup>256</sup>.

### § 3. L'Inquisition espagnole

68. La montée en puissance de la procédure inquisitoire ne signe point la fin des dérives pour l'institution de la dénonciation, comme l'illustre l'Inquisition espagnole.

À l'origine, le mot « inquisition » n'a pas de connotation négative. Il signifie « recherche, enquête »<sup>257</sup>. On l'utilise encore en ce sens dans l'expression procédure « inquisitoire ». Le terme se voit attribuer une signification péjorative à l'époque de l'Inquisition espagnole. Il reçoit alors une signification toute particulière : l'Inquisition est le nom donné au « tribunal, distinct de l'ordinaire, dirigé par l'évêque, et permanent, chargé par la papauté de lutter contre

---

<sup>249</sup> En ce sens, voy. not. M. FERRET-LESNÉ, *ibidem*, pp. 12-21 ; P. GARRAUD, *op. cit.*, p. 33.

<sup>250</sup> Orignac (Hautes Pyrénées), coutumes réunies au XVII<sup>e</sup> siècle, cité in M. FERRET-LESNÉ, *ibidem*, p. 28.

<sup>251</sup> M. FERRET-LESNÉ, *ibidem*, p. 28.

<sup>252</sup> Si l'Inquisition espagnole est la plus célèbre, il faut savoir que celle-ci puise ses racines dans l'Inquisition épiscopale qui a débuté avec l'obligation faite à tout habitant, décrétée lors d'une réunion d'un concile à Vérone de 1184, de dénoncer à l'évêque toute personne qui serait soupçonnée d'hérésie, parmi lesquels figuraient en tête les juifs convertis « insincèrement » au christianisme. En 1200, il est par ailleurs décidé, lors d'une réunion d'un concile à Avignon, de mettre en place dans chaque paroisse une commission, composée d'un prêtre et de deux ou trois laïcs, tenue de faire le serment de dénoncer les hérétiques (voy. not. J. TELUSHKIN, *Le Grand Livre de la sagesse juive*, traduit et adapté de l'américain par Victor Kuperminc, Paris, Calmann-Lévy, 1999, p. 197 ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 71-72).

<sup>253</sup> M. FERRET-LESNÉ, *op. cit.*, p. 26.

<sup>254</sup> M. FERRET-LESNÉ, *ibidem*, pp. 13-18.

<sup>255</sup> M. FERRET-LESNÉ, *ibidem*, pp. 23-24.

<sup>256</sup> (Gironde), en 1255 cité in M. FERRET-LESNÉ, *op. cit.*, pp. 28-29.

<sup>257</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 70.

l'hérésie au moyen de la procédure d'inquisition »<sup>258</sup>. Le mot « inquisition » désigne depuis lors une « enquête indiscrete considérée comme arbitraire et vexatoire »<sup>259</sup>.

Cette époque a laissé son empreinte dans la langue populaire. L'expression « mouchard » viendrait en effet de l'inquisiteur Antoine Demochares, qui venait de Mouchy en Picardie, dont les indicateurs étaient appelés « mouches » et ensuite « mouchards »<sup>260</sup>.

69. L'Inquisition dite « espagnole » débute proprement dit<sup>261</sup> avec la bulle du Pape Sixte IV du 1<sup>er</sup> novembre 1478, adoptée à la demande des rois catholiques Ferdinand d'Aragon et Isabelle de Castille, dite « Isabelle la Catholique »<sup>262</sup>. Alors que des villes andalouses, telles que Cordoue, ont su instaurer un climat de paix et de respect propice à une coexistence pacifique entre les trois religions, l'Inquisition réveille avec animosité les singularités qui existent entre les trois communautés religieuses<sup>263</sup>. Les « vieux chrétiens » sont tenus de dénoncer les nouveaux convertis juifs (marranes)<sup>264</sup> et musulmans (morisques)<sup>265</sup> sous peine d'excommunication. La profonde peur nourrie à l'égard de l'enfer, que reflètent les fresques et sculptures des monuments religieux de l'époque, incite les chrétiens à s'exécuter.

70. Le Manuel des inquisiteurs, le « *Directorium Inquisitorum* », rédigé en latin par l'inquisiteur Nicolas Eymerich en 1376 et enrichi par le juriste Francisco Peña en 1578, est le document de référence sur le fondement, la doctrine et la méthode pour la conduite d'un procès inquisitorial.

La dénonciation occupe un rôle central dans le procès inquisitorial<sup>266</sup>. Si la procédure pouvait être entamée sur simple rumeur publique, elle débutait effectivement le plus souvent, au XVI<sup>e</sup> siècle, par une dénonciation<sup>267</sup>.

La première partie du Manuel d'Eymerich comporte ainsi le précepte suivant : « Quant à la dénonciation ou à l'arrestation des hérétiques, personne privée ou non, chacun est tenu, sous peine d'excommunication, de dénoncer les hérétiques ».

La dénonciation, accompagnée de quelques témoignages, suffisait ensuite à condamner un prétendu hérétique<sup>268</sup>. Celui-ci pouvait bénéficier d'une mort plus clémentine, quoique la clémence est ici toute relative – étranglement avant la mise au bûcher – s'il avouait sa confession après la sentence, voire même échapper à la mort s'il dénonçait ses complices<sup>269</sup>. Il

---

<sup>258</sup> Dictionnaire Larousse en ligne, consulté le 30 juin 2018.

<sup>259</sup> Dictionnaire Larousse en ligne, consulté le 30 juin 2018.

<sup>260</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 75.

<sup>261</sup> Rappelons si besoin est que l'Inquisition espagnole a été précédée par l'Inquisition épiscopale.

<sup>262</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 72-75.

<sup>263</sup> L'Institut pour le dialogue des cultures a érigé à Cordoue, au cœur de la *Torre de la Calahorra*, un musée qui retrace l'histoire de la coexistence pacifique entre ces trois communautés religieuses.

<sup>264</sup> De l'espagnol « *marrano* », terme péjoratif qui signifie (sale) porc, cochon, pervers, bandit.

<sup>265</sup> Du nom du peuple arabe ayant envahi la péninsule ibérique, les Maures.

<sup>266</sup> Voy. J. BRIAND & É. LUSSET, « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, p. 106 ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 75. Voy. aussi E. BRAMBILLA, « Denuncia » in *Dizionario Storico dell'Inquisizione* (A. PROSPERI con la collaborazione di V. LAVENIA & J. TEDESCHI, dirs.), Tome I, Pisa, Edizione della Normale, 2010, pp. 467-469.

<sup>267</sup> M. BOEGLIN, *L'Inquisition au lendemain du Concile de Trente : le tribunal du Saint Office de Séville (1560-1700)*, Montpellier, Presse de l'Université de Montpellier, 2003, p. 79.

<sup>268</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 75.

<sup>269</sup> En ce sens, s'agissant du juif converti, voy. J. TELUSHKIN, *op. cit.*, p. 197.

devait alors se livrer au confessionnal et subir l'humiliation publique. La délation et le repentir étaient donc sans cesse alimentés par le fonctionnement même de l'Inquisition.

71. Dans les faits, la dénonciation est stimulée au moyen d'appels à la dénonciation. Les moines inquisiteurs rassemblent les villageois dans les églises et font un appel à la délation, sous la forme d'une prédication solennelle.

Les hérétiques ont de quinze jours à un mois pour aller se livrer. C'est la période dite de « Temps de grâce », instituée par l'édit de grâce, durant laquelle l'hérétique peut encore obtenir miséricorde. L'anonymat est garanti au délateur et ce dans le but d'inciter les croyants, qui seraient encore réfractaires, à la délation.

L'obligation de dénonciation peut entrer en conflit avec d'autres valeurs défendues par l'Église, telle que la piété filiale. L'opinion majoritaire se range cependant en faveur de la dénonciation du père hérétique par le fils, faisant prévaloir la défense de la foi sur la loyauté et la solidarité filiale<sup>270</sup>.

### Section 3. La dénonciation durant les Temps Modernes

72. L'instrumentalisation de la dénonciation se poursuit durant les Temps Modernes. Pour cette partie de l'histoire, nous nous attardons sur la République de Venise (§ 1<sup>er</sup>) et la Révolution française (§ 2). Si la République de Venise conçoit encore la dénonciation comme un instrument de surveillance, l'idéologie républicaine née de la Révolution française permet à une nouvelle acception de la dénonciation d'apparaître, la dénonciation civique ou citoyenne.

#### § 1. La République de Venise : les « *bocca di leone* »

73. Ceux qui ont eu la chance de visiter Venise auront sans doute été interpellés par l'étrange boîte aux lettres qui siège au Palais des Doges. Emblème de l'État vénitien, cette boîte aux lettres en forme de tête de lion, d'où l'expression « *bocca di leone* » pour la désigner, accueillait à une époque<sup>271</sup>, selon l'inscription qui y figure, les « dénonciations secrètes contre toute personne qui dissimule des faveurs ou des services, ou qui cherche à cacher ses vrais revenus »<sup>272</sup>.

C'est, semble-t-il, entre le XVI<sup>e</sup> et le XVIII<sup>e</sup> siècle que les lettres reçues par la *bocca di leone* vont être les plus utilisées par l'autorité vénitienne<sup>273</sup>. Les dénonciations ne sont prises en considération que si elles sont signées. Les dénonciations anonymes peuvent cependant être prises en compte lorsqu'elles se rapportent à de graves questions d'intérêt public. Les

---

<sup>270</sup> Sur le sujet, voy. not. I. POUTRIN, « Est-il permis de tuer son père hérétique ou de le dénoncer à l'Inquisition ? L'évêque d'Orihuela et les fils de morisques », *Les Cahiers de Framespa*, n° 20, 2015, pp. 1-14.

<sup>271</sup> Des boîtes aux lettres de dénonciation semblent avoir fleuri dans le pays à d'autres époques. Nous avons ainsi appris l'existence d'une boîte aux lettres ayant pour objet les « *denunzie dei forestieri* » dans un bâtiment public italien réaffecté en hôtel. S'il n'a pas été possible de dater cette boîte aux lettres avec précision, un guide de voyage de 1847 laisse penser qu'elle était utilisée pour recenser les étrangers qui arrivaient sur le territoire au XIX<sup>e</sup> siècle (*Handbook for Travellers in Northern Italy*, London, John Murray, 1847, pp. 474-475).

<sup>272</sup> Traduction de l'inscription « *Denontie secrete contro chi occultera gratie et officii o colludera per nascondere la vera rendita d essi* ».

<sup>273</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 76-77.



inquisiteurs d'État, qui sont membres du Conseil des Dix vénitien, un des principaux organes du gouvernement de la République de Venise, sont chargés d'examiner ces dénonciations<sup>274</sup>.

Mais comme à chaque fois que la dénonciation est instrumentalisée, celle-ci dégénère et mène à une surveillance totale de la société qui la met en place, en l'occurrence la cité vénitienne.

Les pratiques délatrices de cette époque se retrouvent notamment évoquées par Giacomo Casanova, dit « Casanova », dans ses célèbres mémoires. « *Histoire d'une vie* » reprend ainsi deux lettres de dénonciation à la police secrète (« Vos Excellences ») en faveur de laquelle il avait accepté de devenir espion afin d'être autorisé à regagner Venise suite à ses frasques<sup>275</sup>. L'espionnage, qui repose en quelque sorte sur des délateurs professionnels, fut particulièrement utilisé par la république de Venise en vue d'assurer sa sûreté<sup>276</sup>.

## § 2. La Révolution française : la naissance de l'idée de « lancer l'alerte »

74. La dénonciation révolutionnaire figure parmi les régimes de dénonciation les plus étudiés en France et ailleurs<sup>277</sup>. La Révolution française (1789 – 1799) est marquée par un débat constant autour de la légitimité de la dénonciation<sup>278</sup>. Nonobstant son passé funeste<sup>279</sup>, l'institution de la dénonciation est reprise par les révolutionnaires<sup>280</sup>. Ceci témoigne, il nous semble, de la prégnance de l'institution de la dénonciation. Aucun régime politique ne semble échapper à cette institution<sup>281</sup>. Cela donne aussi à penser que la dénonciation est une tradition bien ancrée dans la culture juridique française<sup>282</sup>.

---

<sup>274</sup> L'État vénitien connaît en vérité les deux types de procédures. La procédure inquisitoire est du ressort du Conseil des Dix tandis que la procédure accusatoire relève de l'*Avogaria di Comun* (en ce sens, voy. L. FAGGION, « Aristocratie, famille et violence en terre ferme vénitienne au XVI<sup>e</sup> siècle », *Annales de démographie historique*, 2009, n° 2, p. 14).

<sup>275</sup> « Les poursuites criminelles. Exemples pratiques d'actes de procédure. Un exemple de dénonciation : deux lettres de Giacomo Casanova », disponible sur [http://ledroitcriminel.fr/les\\_poursuites\\_criminelles/exemples\\_actes\\_de\\_procedure/denonciation\\_casanova.htm](http://ledroitcriminel.fr/les_poursuites_criminelles/exemples_actes_de_procedure/denonciation_casanova.htm) (consulté le 30 juin 2018).

<sup>276</sup> Sur le sujet, voy. spéc. P. PRETO, *I servizi segreti di Venezia. Spionaggio e controspionaggio ai tempi della Serenissima*, Milan, il Saggiatore, 1994 ; G. COMISSO, *Les agents secrets de Venise au XVIII<sup>e</sup> siècle*, Paris, Grasset, 1944.

<sup>277</sup> Sur le sujet, voy. spéc. L. JAUME, *Le Discours jacobin et la démocratie*, Paris, Fayard, 1989, pp. 192-215 et pp. 257-302 ; V. MARTIN, « La révolution française ou l'ère du soupçon », *Hypothèses*, 2009, n° 1, pp. 131-140 ; J. GUILHAUMOU, « Fragments of a Discourse of Denunciation (1789-1794) » in *The French Revolution and the Creation of Modern Political Culture : Volume 4 – The Terror* (K. M. BAKER, C. LUCAS & F. FURET, dir.), Oxford, Emerald, 1994, pp. 139-153 ; C. LUCAS, « The Theory and practice of denunciation in the French Revolution », *The Journal of Modern History*, 1996, n° 4, pp. 768-785.

<sup>278</sup> En ce sens, voy. V. MARTIN, *op. cit.*, p. 132.

<sup>279</sup> Sur la dénonciation durant l'Ancien Régime, voy. not. F. EL HAGE, « Dénoncer un commandement d'armée en France sous l'ancien régime. Le cas du maréchal d'Estrées en 1757-1758 », *Hypothèses*, 2019, n° 1, pp. 141-150.

<sup>280</sup> Sur la dénonciation durant et après la Révolution française, voy. not. S. LEMNY, « La dénonciation : de l'incitation du roi à la parole du peuple (I) » in *L'Histoire à la BnF*, 9 juillet 2017, disponible sur le site Internet de la Bibliothèque nationale française : <https://histoirebnf.hypotheses.org/710> (consulté le 10 septembre 2019).

<sup>281</sup> En ce sens, voy. J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, « Conclusion : le pouvoir obscur de la délation » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 210.

<sup>282</sup> Sur l'alerte éthique en France, voy. *infra* n°s 587 et s.

Les révolutionnaires s'attachent à faire de la dénonciation une pratique révolutionnaire, consubstantiellement liée à l'idéal républicain en naissance<sup>283</sup>, et non la réplique d'une pratique barbare associée à l'Ancien Régime (XV<sup>e</sup> siècle – 1789)<sup>284</sup>.

Ce glissement est exprimé en ces termes par le député Agier « *le silence, en matière de délation, est une vertu sous le despotisme ; c'est un crime, oui c'en est un, sous l'empire de la liberté* »<sup>285</sup>. Ces quelques mots permettent aussi de se rendre compte du lien profond qui unit la dénonciation au « politique »<sup>286</sup>.

En 1789, un Comité de recherches est institué par l'Assemblée constituante en vue de provoquer et examiner les lettres de dénonciation<sup>287</sup>. Des comités révolutionnaires locaux sont mis en place pour l'épauler. Ce faisant, la dénonciation « sort du champ strictement judiciaire et entre pleinement dans le champ politique et social : elle est à la fois un droit politique, un devoir civique et une preuve de l'engagement citoyen »<sup>288</sup>. La dénonciation retrouve alors son sens premier et neutre, celui d'informer et d'accuser auprès des autorités<sup>289</sup>.

75. Repensée dans ce contexte nouveau où l'individu n'est plus un simple sujet, mais un citoyen, la dénonciation revêt naturellement un caractère civique. Le dénonciateur se distingue alors du délateur de l'Ancien Régime sous trois angles<sup>290</sup>. Tout d'abord, sous l'angle de la gratuité : le dénonciateur n'agit pas en échange d'une contrepartie ; ensuite sous l'angle du désintéressement : le dénonciateur agit au nom de l'intérêt général et non par intérêt personnel ; enfin, sous l'angle de la spontanéité : le dénonciateur n'est pas un professionnel de la dénonciation, il n'agit par ailleurs pas par obligation légale<sup>291</sup>.

Nous verrons que les qualités mentionnées conditionnent en général l'octroi du statut de « lanceur d'alerte » (et ses variations : « *reporting person* » etc.) en droit français et ailleurs. C'est donc dans le contexte révolutionnaire que l'« idée » du « lanceur d'alerte » est née. C'est aussi à ce moment-là que l'idée de vigilance commence à éclipser celle de complaisance.

76. La nouvelle conception conférée à la dénonciation est traduite en droit. Le projet de loi sur la police de sûreté, la justice criminelle et l'institution des jurés, adopté lors de la séance du

---

<sup>283</sup> Sur la conception républicaine de la dénonciation fiscale, voy. not. A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 61-68.

<sup>284</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 79 ; L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n° 4, p. 139 ; V. MARTIN, *op. cit.*, p. 132-133.

<sup>285</sup> C.-P. DELAY D'AGIER, *Compte rendu à l'assemblée générale des représentants de la Commune, par M. Agier, au nom du comité des Recherches*, le 30 novembre 1789, pp. 4-5.

<sup>286</sup> En ce sens, Jean-François Gayraud souligne que la dénonciation est avant tout un problème politique qui renvoie au rapport qu'entretiennent les citoyens avec l'État, et plus largement les individus avec la politique, la chose publique (J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 15-16).

<sup>287</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 80.

<sup>288</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, p. 132.

<sup>289</sup> Sur ce double sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 20-21.

<sup>290</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, p. 133.

<sup>291</sup> Sur la gratuité et le désintéressement comme vertus attendues du lanceur d'alerte, voy. not. A. DESRAMEAUX, *op. cit.*, p. 67 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 20.

27 novembre 1790<sup>292</sup>, dédie le Titre VI de la Partie « Police de sûreté » à la dénonciation civique<sup>293</sup>.

D'après l'article 1<sup>er</sup> de la loi sur la police de sûreté, la justice criminelle et l'institution des jurés, « [t]out homme qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la liberté et la vie d'un autre homme, soit contre la sûreté publique ou individuelle, sera tenu d'en donner aussitôt avis à l'officier de police du lieu du délit ». L'article 2 précise que « [l]'officier de police demandera au dénonciateur s'il est prêt ou non à signer et affirmer sa dénonciation, et s'il veut donner caution de la poursuivre ». Si le dénonciateur signe sa dénonciation, l'affirme et donne caution de la poursuivre, l'article 3 énonce que « le juge sera tenu d'ordonner aux témoins, qu'il indiquera, de venir faire devant lui leur déclaration sommaire ». Cette déclaration sommaire permet au dénonciateur, d'après l'article 4, de « demander à l'officier de police un mandat d'amener le prévenu, lequel mandat ne pourra être refusé ».

L'article 1<sup>er</sup> de la loi sur la police de sûreté, la justice criminelle et l'institution des jurés constitue les prémisses de l'actuel article 30 du Code d'instruction criminelle qui fonde précisément en droit belge la dénonciation civique. L'article 30 du Code d'instruction criminelle forme donc le siège du « droit des lanceurs d'alerte » en droit belge<sup>294</sup>.

Quoiqu'elle soit plus institutionnalisée qu'au Moyen Âge, la dénonciation demeure, comme dans le cadre de la procédure romano-canonique, un mode de déclenchement de l'action publique<sup>295</sup>. Il ne s'agit en aucun cas d'une preuve.

77. La dénonciation civique est étroitement liée à l'idée de transparence. Cette idée est elle-même liée, d'une part, au contexte de transparence politique qui contrebalance le secret ayant régné durant l'Ancien Régime et, d'autre part, au contexte de hantise du complot contre-révolutionnaire. Pensée comme un *droit* politique, la dénonciation s'exprime rapidement dans un tel contexte sur le mode du *devoir* politique dans le but de contrôler l'autorité constituée – la dénonciation ne sert donc plus à contrôler le peuple mais le pouvoir – mais aussi de révéler les potentiels complots qui seraient planifiés par les ennemis de la Révolution, à savoir les aristocrates, les prêtres et les ministres du roi<sup>296</sup>.

La presse, les pamphlets, les pétitions à l'Assemblée et les autres moyens d'expression participent sensiblement au processus de légitimation de la dénonciation, mais aussi au climat de surveillance généralisée. On peut ainsi lire dans l'épigramme figurant en tête de chaque numéro du journal « *Patriote français* » : « *Une gazette libre est une sentinelle qui veille sans*

---

<sup>292</sup> *Archives Parlementaires de la Révolution Française*, n° 21, 1885, pp. 61-72. La loi a été adoptée le 16 septembre 1791. Notons qu'une grande partie des *Archives Parlementaires de la Révolution Française* peuvent être consultées sur le portail français « Persée ».

<sup>293</sup> Remarquons que le Titre VI compte huit articles, ce qui est nettement supérieur aux trois articles consacrés à la dénonciation civique dans le Code belge d'instruction criminelle. Sans nul doute que la place conférée à la dénonciation civique témoigne de son importance aux yeux du législateur républicain.

<sup>294</sup> Sur l'article 30 du Code d'instruction criminelle, voy. *infra* n°s 740 et s.

<sup>295</sup> D'après l'historien Claude Gauvard, c'est la procédure romano-canonique qui a fixé, au XII<sup>e</sup> siècle, ce principe essentiel en droit français de la dénonciation. Voy. C. GAUVAR, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 164. Voy. aussi la référence citée par l'auteur : Y. MAUSEN, *Veritatis adjutor: La procédure du témoignage dans le droit savant et la pratique française (XII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècles)*, Milan, A. Giuffrè, 2006.

<sup>296</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 83-87; V. MARTIN, *op. cit.*, pp. 133-134.

cesse pour le peuple »<sup>297</sup>. En particulier, Marat, dit « *l'Ami du peuple* » du nom de son journal, veille soigneusement à distinguer la délation de la dénonciation civique de façon à stimuler ses lecteurs à lui faire part des abus de pouvoir (dénonciations de personnes) ou des dysfonctionnements (dénonciations de situation) dont ils auraient connaissance<sup>298</sup>.

Le dernier numéro du journal « *Le Vieux Cordelier* », publié par Camille Desmoulins entre 1793 et 1794, est particulièrement révélateur des liens que la dénonciation civique entretient avec la publicité, la liberté de la presse et la pratique du scandale. Le numéro prend la forme d'un dialogue entre Camille Desmoulins et un « vieux cordelier », en référence au titre de la revue, à propos de la portée de la liberté de la presse sous la jeune république.

Alors que Camille Desmoulin plaide pour une presse modérée, le vieux cordelier, qui défend les idées républicaines, se positionne en faveur d'une transparence totale en rupture avec la monarchie de l'Ancien Régime : « *le caractère de la république, c'est de ne rien dissimuler, de marcher droit au but, à découvert, et d'appeler les hommes et les choses par leurs noms. La monarchie fait tout dans le cabinet, dans des comités et par le seul secret ; la république, tout à la tribune, en présence du peuple et par la publicité, par ce que Marat appeloit faire un grand scandale* »<sup>299</sup>.

78. L'avènement du régime de la Terreur (5 septembre 1793 – 28 juillet 1794) mène cependant au dévoiement de la dénonciation civique.

En octobre 1792, le Comité de surveillance, ancien Comité de recherches, prend le nom de Comité de sûreté générale. « Ministère de la police qui ne dit pas son nom [...] véritable officine de la délation au service de la minorité gouvènementale »<sup>300</sup>, il est le deuxième organe de l'État, d'où le régime de la Terreur tire toute sa force. Pour inciter à la délation, l'anonymat est garanti et une prime est en général accordée. Comme à l'époque de l'Inquisition espagnole, la délation se pratique également dans les prisons. En guise de récompense, le délateur espère se voir offrir la libération<sup>301</sup>.

Premier signe de la perversion de la dénonciation sous la Terreur : la multiplication des capteurs de la dénonciation<sup>302</sup>. Dans son action, le Comité de sûreté générale est ainsi aidé par les comités révolutionnaires locaux qui sont chargés d'assurer la surveillance des quartiers et de délivrer les certificats de civisme<sup>303</sup>. Ces certificats ne sont pas anecdotiques puisque les personnes qui ne possèdent pas un tel certificat risquent d'être considérées comme suspectes et, ce faisant, de faire l'objet d'un signalement<sup>304</sup>. Les comités locaux peuvent emprunter des formes variées. On y retrouve, par exemple, des clubs politiques, tels que celui des Jacobins. Celui qui adhère aux

---

<sup>297</sup> T. TACKETT, « Dénoncer au début de la révolution. Le cas de Bordeaux, 1791-1793 », *Annales historiques de la Révolution française*, 2018, n° 2, p. 4.

<sup>298</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 79 ; L. JOLY, *op. cit.*, p. 139 ; V. MARTIN, *op. cit.*, p. 134.

<sup>299</sup> « Le pour et le contre ou conversation de deux vieux cordeliers », *Le Vieux Cordelier*, n° 7, 1794, p. 141, consultable sur le site Internet de la Bibliothèque nationale française (consulté le 5 septembre 2019).

<sup>300</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 80.

<sup>301</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 87.

<sup>302</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, p. 134.

<sup>303</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 81.

<sup>304</sup> Alexandre Dumas saisit cette triste réalité dans son roman « *Le chevalier de Maison-Rouge* » qui débute par l'arrestation de Geneviève Dixmer, qui ne possède pas de certificat de civisme. Elle est toutefois sauvée de justesse grâce à l'intervention d'un officier de la garde nationale, Maurice Lindey.

Jacobins doit s'engager à dénoncer tous les traîtres de la patrie et à protéger ceux qui prendraient le risque de dénoncer<sup>305</sup>.

Les listes de suspects, élaborées par le Comité de sûreté générale et les comités locaux, sur la base des dénonciations, sont envoyées aux juridictions révolutionnaires, dont la principale est située à Paris. À la suite du procès de Danton<sup>306</sup>, le passage devant le tribunal ne devient toutefois qu'une simple formalité avant le passage à la guillotine<sup>307</sup>. La dénonciation emporte donc des conséquences extrêmement graves puisqu'elle envoie presque nécessairement la personne dénoncée à la mort. La loi du 22 Prairial an II (10 juin 1794) officialise cet avilissement du procès : l'instruction est supprimée ; l'accusation peut reposer sur de simples dénonciations ; il n'y a plus à l'audience ni témoins ni avocats<sup>308</sup>. C'est là le deuxième signe de la perversion de la dénonciation sous la Terreur. La dénonciation n'est plus appréhendée juridiquement comme un mode de déclenchement de l'action publique<sup>309</sup>. Elle sert de preuve et est suffisante à fonder l'arrestation d'un individu, les poursuites à son encontre, son jugement et *in fine* sa condamnation<sup>310</sup>.

Enfin, l'extension considérable du prisme de la dénonciation constitue le troisième signe de la perversion de la dénonciation<sup>311</sup>. Au titre des suspects de l'époque, on retrouve, tout d'abord, les Royalistes ; mais la machine infernale de la délation, déployée dans un contexte de défiance du politique et de l'Autre, propre aux périodes révolutionnaires, produit de nouveaux ennemis du pouvoir<sup>312</sup>. Au sens de la loi du 17 septembre 1793, est « suspect » « tout individu qui ne répond pas strictement aux critères normatifs du « bon citoyen »<sup>313</sup>, c'est-à-dire tout « ennemi de la liberté »<sup>314</sup>. La dénonciation se retourne : dans les clubs politiques, les adhérents se dénoncent mutuellement au moindre soupçon<sup>315</sup>.

Dans un tel contexte, dénoncer permet de prouver son patriotisme et donc de garantir son innocence. C'est là le terreau psychologique qui a permis l'essor de la Terreur et le retour à une forme viscérale de complaisance<sup>316</sup>.

Comme le dépeint avec sagacité Alexandre Dumas, « la société, à cette époque, était divisée en deux classes, les moutons et les loups ; les uns devaient naturellement faire peur aux autres, puisque la moitié de la société dévorait l'autre moitié »<sup>317</sup>.

---

<sup>305</sup> T. TACKETT, *op. cit.*, pp. 5-6. Sur la dénonciation jacobine, voy. L. JAUME, *Le Discours jacobin et la démocratie*, Paris, Fayard, 1989, pp. 192-215 et pp. 257-302.

<sup>306</sup> Le procès a lieu du 2 au 5 avril 1794.

<sup>307</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 82.

<sup>308</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 83.

<sup>309</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, p. 135.

<sup>310</sup> L'article 2 du décret du 5 avril 1793 dispose que « l'accusateur public près dudit tribunal est autorisé à faire arrêter, poursuivre et juger tous prévenus desdits crimes, sur la dénonciation des autorités constituées ou des citoyens » (V. MARTIN, *ibidem*, p. 135). Publié dans les *Archives Parlementaires de la Révolution Française*, ce décret n'est actuellement pas disponible sur le portail français « Persée » qui reprend pourtant une grande partie desdites archives.

<sup>311</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, pp. 134-135.

<sup>312</sup> En ce sens, voy. not. V. MARTIN, *ibidem*, p. 140.

<sup>313</sup> V. MARTIN, *op. cit.*, p. 135.

<sup>314</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 84.

<sup>315</sup> T. TACKETT, *op. cit.*, p. 27.

<sup>316</sup> En ce sens, voy. not. T. TACKETT, *ibidem*, pp. 28-29.

<sup>317</sup> A. DUMAS, *Le chevalier de Maison-Rouge* cité in J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 86.

#### Section 4. La dénonciation au XX<sup>e</sup> siècle

79. Outil de détection des dissidents politiques, la dénonciation peut être exacerbée en vue de manipuler le peuple asservi et de faire régner la terreur. Le XX<sup>e</sup> siècle est l'illustration de l'avilissement ultime qui peut frapper la dénonciation.

Les révolutions politiques qui ont précédé la naissance des États-nations n'ont pas suffi à prévenir la dénonciation de ses dérives. La dénonciation continue d'être pensée comme un outil d'exécution du droit positif, au seul service du pouvoir en place, mais, comme le souligne Hans Kelsen, « le droit positif peut présenter n'importe quel contenu sans cesser d'être du droit »<sup>318</sup>. C'est ainsi que la dénonciation devient un rouage essentiel de la machine totalitaire.

Nous reviendrons dans la présente section sur les usages de la dénonciation par l'URSS (§ 1<sup>er</sup>), et par le III<sup>e</sup> Reich (§ 2).

##### § 1. La dénonciation sous l'URSS

80. La dénonciation est un outil que le pouvoir russe utilise traditionnellement pour contrôler le peuple, en confinant l'expression du mécontentement, et pour lutter contre les ennemis d'État<sup>319</sup>. Cette pratique remonterait au Moyen Âge : dès le XIV<sup>e</sup> siècle, la pratique s'installe dans le rapport qui unit les princes à leur souverain, elle devient ensuite une clause dans les serments que les souverains moscovites exigent de leur sujets les plus importants<sup>320</sup>.

En 1649, l'obligation de dénoncer les crimes contre le monarque et son administration est même érigée au rang de loi du royaume par le tsar Alexis Mikhaïlovitch<sup>321</sup>. Elle est encouragée par l'octroi de récompenses. Les deux principes sur lesquels se base le droit soviétique de la dénonciation apparaissent donc déjà au XVII<sup>e</sup> siècle : l'obligation de dénonciation et la dénonciation des crimes politiques.

L'habitude de la dénonciation persiste après la révolution de février 1917, mais non sans que des voix s'élèvent.

L'écrivain Dostoïevski dénonce, par exemple, dans « *Souvenirs de la maison des morts* » que « [l]e délateur n'encourt aucun mépris, ne soulève aucune indignation, on ne le tient pas à l'écart, on se lie même d'amitié avec lui »<sup>322</sup>.

---

<sup>318</sup> H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. de la 2<sup>e</sup> édition par Ch. EISENMANN, Paris, Dalloz, 1962, p. 261.

<sup>319</sup> Sur l'usage de la dénonciation en Russie à l'époque des tsars et ensuite à l'époque de l'URSS, voy. F.-X. NÉRARD, *5 % de vérité. La dénonciation dans l'URSS de Staline*, Paris, Tallandier, 2004, pp. 24-34.

<sup>320</sup> F.-X. NÉRARD, « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 46.

<sup>321</sup> V. VOISIN, « La dénonciation sous l'URSS stalinienne. De l'entre-deux-guerres à la Seconde Guerre mondiale », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 153.

<sup>322</sup> F. M. DOSTOÏEVSKI, *Souvenirs de la maison des morts*, traduction française de B. de Schlœ-zer, Paris, Gallimard, 1950, p. 951.

81. C'est pourquoi le pouvoir bolchevique échafaude un plan minutieux en vue de faire de la dénonciation une norme socialement acceptée<sup>323</sup>. Derrière l'objectif de contrôle se trouve un projet plus grand d'omniscience et d'omnipotence.

Premier axe de leur programme, les bolcheviks entament dès les années 1920 une vaste politique de popularisation et de banalisation de la pratique de la dénonciation, notamment au travers de romans, de pièces de théâtre ou encore de films<sup>324</sup>. Tous les outils sont mobilisés pour faire du mouchardage une vertu civique. Et celui-ci est inculqué dès le plus jeune âge. L'enfant-dénonciateur est une arme ordinaire des régimes totalitaires. Comme dans d'autres régimes au cours de l'histoire, dénoncer est par ailleurs l'assurance de bénéficier de la protection de la police. Mais la dénonciation va plus loin, elle devient un mode de relation sociale. Dénoncer permet de réaliser ses souhaits et ses envies, qu'il s'agisse d'obtenir une promotion, d'évincer un concurrent, de se venger d'un ennemi personnel<sup>325</sup>. Pour les plus réfractaires à la norme, le Code pénal soviétique de 1926 sanctionne la non-dénonciation dans certains cas déterminés (activités contre-révolutionnaires, banditisme, fausse monnaie)<sup>326</sup>. Sous la dictature de Staline<sup>327</sup>, le Code pénal maintient l'infraction de non-dénonciation<sup>328</sup>. La dénonciation mensongère est, quant à elle, punie d'une peine pouvant aller jusqu'à deux ans de prison<sup>329</sup>.

Il n'empêche que dans les faits, la dénonciation est rarement spontanée, elle est provoquée par des interrogatoires violents<sup>330</sup>.

Deuxième axe du programme, les bolcheviks multiplient les « capteurs de la dénonciation » en vue d'en faciliter la réalisation. Tout dysfonctionnement doit être rapporté au commissariat du peuple au Contrôle d'État, remplacé en 1920 par l'Inspection ouvrière et paysanne<sup>331</sup>. Cette institution jugée plus « bolchevique » met en place des cellules de collaboration dans les villages, les usines et les soviets ainsi que des bureaux des plaintes à chaque niveau administratif.

La police secrète, le KGB (« *Komitet gossoudarstvennoï bezopasnosti* »), est également un capteur privilégié dès l'instant où tout son travail de surveillance dépend de son réseau d'informateurs secrets<sup>332</sup>. En vue de faciliter l'acte de dénonciation, des formulaires spéciaux de dénonciation sont mis à la disposition de la population. Il ne reste plus qu'à cocher l'infraction<sup>333</sup> et mentionner l'identité du contrevenant. Il n'est pas requis de l'auteur de la dénonciation qu'il signe le formulaire ni ne décline son identité.

---

<sup>323</sup> F.-X. NÉRARD, « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS », *op. cit.*, pp. 47-48.

<sup>324</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 113-118.

<sup>325</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 120; V. VOISIN, *op. cit.*, p. 156.

<sup>326</sup> GOLIAKOV, *Traité de Droit pénal*, pp. 208 et s. cité in H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 71, note 2.

<sup>327</sup> Pour rappel, Joseph Staline a établi une dictature en URSS de 1929 à 1953.

<sup>328</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 114.

<sup>329</sup> V. VOISIN, *op. cit.*, p. 154.

<sup>330</sup> V. VOISIN, *ibidem*, p. 156.

<sup>331</sup> V. VOISIN, *ibidem*, p. 153.

<sup>332</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 113; V. VOISIN, *op. cit.*, p. 155.

<sup>333</sup> La nature des infractions est révélatrice du degré de surveillance attendu du « bon » bolchevique. Parmi la liste d'infractions figurent notamment : le fait de ne pas avoir de revenus fixes, de vivre de menus travaux, de ne pas s'occuper de l'éducation de ses enfants ou encore d'avoir été jugé en justice. Voy. J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 122.

La presse se présente également comme un destinataire privilégié. Elle est tenue de transmettre les dénonciations qu'elle reçoit au Bureau central des plaintes<sup>334</sup>. En offrant une tribune aux dénonciateurs, elle contribue de plus à l'essor de la dénonciation publique, ce qui alimente le puissant mouvement de propagande. Elle est instrumentalisée en vue de lutter contre la corruption et l'alcoolisme dans le cadre de la Glasnot<sup>335</sup>, cette politique de liberté d'expression mise en place par Mikhaïl Gorbatchev à la fin de l'URSS<sup>336</sup>. Les nombreuses lettres publiées sont retravaillées de façon à être courtes et à identifier un responsable : à chaque problème, son responsable. La presse s'adjoint aussi des sortes de correspondants ouvriers et paysans qui sont chargés de rendre compte du quotidien dans les usines et villages. Leurs rapports ne se contentent pas de dénoncer des dysfonctionnements, ils pointent largement du doigt des coupables.

C'est là le troisième axe du programme entamé par les bolcheviks : personnifier la dénonciation, ce qui revient à en faire de la délation. Le système est sauf, ce sont les individus qui le corrompent. La dénonciation compense, dans une certaine mesure, l'absence de droit de grève et d'opposition. Elle agit surtout comme un outil de contrôle en canalisant l'expression de la contestation et en donnant, ce faisant, le sentiment de faire partie d'une communauté.

82. Dans un tel cadre idéologique, le fait de pouvoir « écrire à l'État » pour lui signaler des dysfonctionnements ou des personnes est alors perçu comme un rouage de la démocratie stalinienne<sup>337</sup>. Ceci étant, il arrive que, parmi les lettres de délation qui arrivent aux mains de la police politique, des journaux ou des hommes politiques, certaines lettres dénoncent, le plus souvent de façon anonyme, le régime stalinien. Mais la délation n'est toutefois jamais très loin car celle-ci est devenue le seul mode de contestation sous l'URSS<sup>338</sup>.

Il est particulièrement symptomatique de cette période d'observer que le mot russe pour exprimer la délation, « *donos* », disparaît du vocabulaire de l'époque. Comme le fait remarquer François-Xavier Nérard, « on ne parle plus alors de "délation" mais bien de "plaintes", de "déclarations" et surtout de "signaux" ou de ce que le français "dénonciation" dans son ambiguïté rend assez bien : on révèle au pouvoir des manquements individuels aussi bien que des injustices »<sup>339</sup>.

On le voit, l'emploi des mots n'est jamais neutre. Employer le mot « signalement » ou « information » à la place de celui de « dénonciation » et de « délation » dans un souci de concorde, de paix sociale, comme le font certains législateurs actuels comporte le risque de banaliser la pratique et au final d'occulter ses risques.

---

<sup>334</sup> V. VOISIN, *op. cit.*, p. 153.

<sup>335</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 123.

<sup>336</sup> Rappelons que Mikhaïl Gorbatchev a dirigé l'URSS de 1985 à 1991.

<sup>337</sup> V. VOISIN, *op. cit.*, p. 155.

<sup>338</sup> F.-X. NÉRARD, « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS », *op. cit.*, pp. 49-50.

<sup>339</sup> F.-X. NÉRARD, *op. cit.*, p. 48. En ce sens, voy. aussi V. VOISIN, *op. cit.*, p. 155.



## § 2. La dénonciation sous l'Occupation allemande

83. La dénonciation antisémite durant la Seconde Guerre mondiale est sans doute la perversion de la dénonciation qui a marqué le plus la mémoire collective occidentale<sup>340</sup>.

La multiplication d'infractions liées à la condition juive favorise, en zone occupée comme en zone libre, la dénonciation car elle fournit un motif à celui qui souhaite dénoncer<sup>341</sup>. Si les dénonciations portent principalement sur des juifs, d'autres personnes sont qualifiées d'« ennemis » ou de « terroristes » par le III<sup>e</sup> Reich, à savoir les communistes, les francs-maçons, les résistants (parmi lesquels les gaullistes), certains criminels, les Tziganes, les prostituées ou encore les témoins de Jéhovah<sup>342</sup>. Ainsi, il ressort des archives de la préfecture de police de Paris que seuls 6 % des lettres anonymes reçues concernaient des juifs<sup>343</sup>.

84. En zone occupée, la délation est officiellement encouragée en vue d'identifier et de lutter contre les opposants au régime.

À titre d'illustration, mentionnons que la municipalité de Lille adopte le 24 août 1940 un décret « pour empêcher des actes hostiles contre les forces armées allemandes »<sup>344</sup>. L'article 2 du décret sanctionne la collaboration en ce qu'il prévoit que « quiconque qui, ayant connaissance du lieu de refuge d'une des personnes mentionnées à l'article 1 [militant de l'armée française ou allemande], ne communiquerait pas immédiatement l'emplacement de celui-ci à l'Autorité allemande sera passible de la peine de mort ou des travaux forcés ». L'article 3 du même décret criminalise, quant à lui, la dénonciation, énonçant que « quiconque qui, ayant reçu connaissance de source sérieuse de plans dirigés contre la sécurité des forces armées allemandes ne le communiquerait pas immédiatement à l'Autorité allemande sera passible de la peine de mort ou des travaux forcés ».

La dénonciation est particulièrement utile aux missions confiées à la police de sûreté et service de sûreté, la « Sipo-SD » (« *Sicherheitspolizei-Sicherheitsdienst* »), communément appelée du nom de l'une de ses sections, la « Gestapo » (« *Gestapolizei* »)<sup>345</sup>. La Sipo-SD s'intègre au sein de l'arsenal militaire mis en place par la *Wehrmacht*, l'armée du III<sup>e</sup> Reich, durant la Seconde Guerre mondiale pour gérer le territoire occupé par l'Allemagne nazie, la Belgique et le Nord

---

<sup>340</sup> Précisons que la dénonciation a également sévi durant et après la Première Guerre mondiale. Sur le sujet, voy. not. G. LEENDERS, « Attentes et stratégies des plaignants dans les affaires de dénonciation à l'ennemi (Anvers, 1918-1921) » in *En territoire ennemi : expériences d'occupation, transferts, héritages (1914-1949)* (J. CONNOLLY, E. DEBRUYNE, E. JULIEN, & M. MEIRLAEN, eds.), Villeneuve d'Ascq, Presses Universitaires du Septentrion, pp. 29-40. Voy. aussi G. LEENDERS, « Dénonciation à l'ennemi », *Belgium WWII*, disponible sur [www.belgiumwwii.be](http://www.belgiumwwii.be) (consulté le 1<sup>er</sup> janvier 2020).

<sup>341</sup> Il est ainsi interdit pour un juif d'exercer une profession libérale ou de gérer des commerces et des immeubles (voy. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 95).

<sup>342</sup> P. BETBEDER, « Dénoncer à Paris durant la Seconde Guerre mondiale » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 90 ; L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n° 4, pp. 141 et 149 ; B. MAJERUS, « La Sipo-SD en Belgique. Une police faible ? », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2013, n° 3, p. 51.

<sup>343</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 141.

<sup>344</sup> D. KORN-BRZOZA avec L. JOLY, « Dénoncer sous l'Occupation », France, 2012, 07 :07 – 07 :40 (documentaire disponible sur la plateforme YouTube).

<sup>345</sup> B. MAJERUS, *op. cit.*, p. 43.

de la France<sup>346</sup>. Un département de la Sipo-SD est créé à Bruxelles dès le 27 juillet 1940. Des bureaux sont par ailleurs situés en province (Charleroi, Liège, Anvers, Gand et Lille)<sup>347</sup>.

La Sipo-SD fonctionne selon le même modèle que le « *Reichssicherheitshauptamt* » (RSHA)<sup>348</sup> à Berlin<sup>349</sup>. Elle a pour mission de surveiller la société belge. Sur les cent quarante-trois sections qui composent théoriquement la Sipo-SD, deux se démarquent par leur nombre d'effectifs : la section IV, la Gestapo, et la section III, le centre de renseignement. Chargée initialement de repérer et de surveiller les ennemis du III<sup>e</sup> Reich, la Sipo-SD s'octroie rapidement un pouvoir disciplinaire et juridictionnel<sup>350</sup>. Elle procède à des arrestations et enferme les détenus dans son « camp de transit », Breendonk. L'arrestation est limitée à une durée de vingt et un jours. L'interrogatoire « renforcé » est introduit en Belgique dès l'année 1941. À la fin de la guerre, la politique de représailles se durcit : les compétences de la Sipo-SD sont élargies à la peine de mort sans appel.

Contrairement à une idée reçue, la police politique n'est pas toute puissante. Sa force de frappe repose, en Allemagne comme en zone occupée, sur le ciblage des victimes (stigmatisés comme des ennemis d'État), sur la violence des méthodes d'interrogatoire et sur un vaste réseau de délateurs<sup>351</sup>. Ceux-ci collaborent avec l'Occupant moins par conviction idéologique que par crainte de représaille. L'institution de la Gestapo ne peut donc être comprise indépendamment du phénomène de la dénonciation et de la collaboration, même si les études abordent rarement ces phénomènes ensemble<sup>352</sup>. Le recours à la dénonciation se justifie d'autant plus en zone occupée que le nombre d'effectifs de la Sipo-SD est largement insuffisant : en 1943, elle ne compte que cinq cents agents pour surveiller une population de près de douze millions d'habitants<sup>353</sup>.

85. En zone libre<sup>354</sup>, les autorités françaises condamnent officiellement la délation, mais l'encouragent insidieusement<sup>355</sup>. Le maréchal Pétain crée un climat propice à ce penchant dédaigneux, par une discrimination de plus en plus prégnante dans la sphère sociale et politique<sup>356</sup>. En créant un « statut du juif » dès 1940, le gouvernement de Vichy désigne sans l'ombre d'un doute un ennemi à abattre.

---

<sup>346</sup> B. MAJERUS, *ibidem*, p. 47.

<sup>347</sup> B. MAJERUS, *ibidem*, pp. 44-45.

<sup>348</sup> Le RSHA est l'Office central de la sécurité du III<sup>e</sup> Reich né de la fusion du SD (« *Sicherheitsdienst* » : Service de sécurité) et de la Sipo (« *Hauptamt Sicherheitspolizei* » : Office central de la police de sécurité).

<sup>349</sup> B. MAJERUS, *op. cit.*, p. 45.

<sup>350</sup> B. MAJERUS, *op. cit.*, pp. 48-53.

<sup>351</sup> B. MAJERUS, *op. cit.*, pp. 50-52.

<sup>352</sup> Ceci s'explique notamment par la volonté de dédouanner la population de tout rôle dans l'horreur associée communément à l'institution de la Gestapo. On essaie d'objectiver et finalement d'isoler la Gestapo de tout contexte social. En ce sens, voy. B. MAJERUS, *op. cit.*, p. 43.

<sup>353</sup> B. MAJERUS, *op. cit.*, p. 46.

<sup>354</sup> La zone « libre » a pris fin le 11 novembre 1942 lorsqu'elle a été envahie par l'Italie fasciste et reprise par l'Allemagne nazie durant l'hiver 1943. La zone libre est alors devenue la zone « sud ».

<sup>355</sup> En ce sens, J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 93-94.

<sup>356</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 83. L'historien Laurent Joly distingue quatre types de délation (L. JOLY, *op. cit.*, p. 144). Le premier type de dénonciation, le plus fréquent, concerne des infractions variées commises par des juifs, tel que le marché au noir ; le deuxième type est lié à la politique de spoliation des biens juifs ; le troisième a pour objet l'exercice de professions interdites ; enfin, le quatrième type de dénonciation, qui est le moins fréquent, signale directement l'identité d'un juif pour ce qu'il est, en ce qu'il ne porte pas l'étoile jaune ou se cache des autorités (ce qui suppose qu'il déroge au recensement obligatoire).

Parmi les diverses formes que la dénonciation a pu emprunter en zone libre sous l'Occupation allemande, nous en distinguons deux en particulier : la dénonciation publique effectuée grâce au concours de la presse collaborationniste et la dénonciation à destination des services de répression, qu'il s'agisse des forces d'occupation allemande ou des autorités françaises<sup>357</sup>.

La délation antisémite s'inscrit, en France, dans une longue tradition politique lancée par l'extrémiste de droite Edouard Drumont en 1886<sup>358</sup>. Fort du succès de son livre « La France juive », l'auteur « bâtit tout un fonctionnement littéraire et journalistique autour de la délation »<sup>359</sup>. Des journaux tels que *Je suis partout* et *Au pilori* s'inscrivent clairement dans cette tradition politique. Ces journaux incitent vivement à la dénonciation en accordant une tribune de choix via des rubriques spécialement consacrées à la dénonciation (notamment : « Nous clouons au pilori », « Le coin des humbles », « Micro et confession », « Tir de barrage »). Le journal *Au pilori* propose par ailleurs à ses lecteurs une « liste officielle intégrale des francs-maçons publiée par le Journal Officiel de l'État français » ainsi qu'un « état nominatif des fonctionnaires juifs établis dans l'agglomération de Vichy-Cusset-Bellerive »<sup>360</sup>. Ces listes font mention des noms, prénoms et adresses des présumés ennemis<sup>361</sup>.

Si l'on se fie aux chiffres avancés par le journaliste André Halimi, les Français semblent avoir été atteints d'une « fièvre épistolaire unique »<sup>362</sup> sous l'Occupation allemande<sup>363</sup>. Le journaliste estime en effet qu'entre trois et cinq millions de lettres, anonymes ou non, auraient été envoyées aux autorités compétentes durant cette période. Des recherches récentes suggèrent cependant que ce chiffre a été surévalué. L'historien Laurent Joly avance un chiffre nettement inférieur. D'après ses recherches, au minimum 20.000 lettres de dénonciation ont été envoyées au Commissariat Général aux Questions Juives (ci-après : CGQJ) sous l'Occupation<sup>364</sup>.

Comptabiliser le nombre de dénonciations effectivement parvenues aux autorités, parmi lesquelles figurent le CGQJ, est toutefois une tâche ardue dès l'instant où les lettres reçues, même anonymement, par les autorités ne renferment pas nécessairement une dénonciation. Certaines archives ont en outre été perdues ou brûlées après la libération. Aussi, il faut noter que la dénonciation peut revêtir d'autres formes que l'écrit<sup>365</sup>.

---

<sup>357</sup> En ce sens, voy. P. BETBEDER, *op. cit.*, pp. 84-89 ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 90.

<sup>358</sup> L. JOLY, *op. cit.*, pp. 141-149.

<sup>359</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 141.

<sup>360</sup> La comparaison avec le rôle joué par la Radio Télévision Libre des Mille Collines (RTL) dans le génocide rwandais via la propagation de l'idéologie « Hutu Power » et l'expression de sentiments haineux à l'égard des Tutsis est frappante. Sur le sujet, voy. not. J.-P. CHRÉTIEN (dir.), *Rwanda : les médias du génocide*, Paris, Karthala, 1995 ; J.-F. DUPAQUIER, *Politiques, militaires et mercenaires français au Rwanda - Chronique d'une désinformation*, Paris, Karthala, 2014.

<sup>361</sup> D. KORN-BRZOZA avec L. JOLY, « Dénoncer sous l'Occupation », France, 2012, 14 :31 – 14 :35 (documentaire disponible sur YouTube) ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 91.

<sup>362</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 89.

<sup>363</sup> A. HALIMI, *La Délation sous l'Occupation*, Paris, Alain Moreau, 1983. Bien que controversée, l'œuvre d'André Halimi est une référence pour le sujet de la dénonciation sous l'Occupation allemande. Y font notamment référence : J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 89 ; C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. Démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, p. 24, note 1 ; L. JOLY, *op. cit.*, p. 137.

<sup>364</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 145.

<sup>365</sup> L'indicateur et l'informateur, figures toujours bien connues de notre système criminel, renseignent les autorités de façon orale.

86. S'agissant de la deuxième forme de dénonciation, les dénonciations à destination des autorités, il convient de distinguer celles qui parviennent à la Brigade spéciale criminelle (BSC) chargée de la répression anticomuniste de celles à destination du Commissariat Général aux Questions Juives (CGQJ).

La Brigade spéciale accorde une grande importance aux dénonciations qui lui arrivent. Mises à part les dénonciations trop vagues, toutes les formes de dénonciations sont examinées par la police, anonymes ou non.

Les dénonciations sont, dans la plupart des cas, suivies d'une enquête de proximité qui consiste à interroger l'entourage de la personne dénoncée. L'interrogatoire peut dépasser le simple interrogatoire et impliquer des actes de torture. Cependant, peu d'enquêtes aboutissent dès lors que les faits dénoncés sont rarement établis. Ceci étant, il est incontestable que des dénonciations ont pu mener à l'arrestation de communistes, lesquels ont été emprisonnés, envoyés en camp ou fusillés<sup>366</sup>.

Pour ce qui est du Commissariat Général aux Questions Juives, ce véritable ministère de l'antisémitisme chargé de faire appliquer en zone libre les politiques de l'Occupant nazi, il est probable que la dénonciation ait joué un rôle plus significatif dans le projet d'élimination des juifs<sup>367</sup>. Chaque lettre de dénonciation est systématiquement examinée par les agents du CGQJ, quelle que soit sa forme (anonyme ou non) ou sa teneur (farfelue, irrationnelle, ou non)<sup>368</sup>. Mais la plupart des lettres anonymes s'avèrent, après enquête, sans fondement<sup>369</sup>. L'issue de la dénonciation s'assombrit considérablement à mesure que la politique de répression s'intensifie.

Si les dénonciations effectuées en 1940 conduisent majoritairement à un internement administratif, et ensuite à une spoliation ou à une condamnation, celles intervenues à partir de la mise en œuvre de la solution finale conduisent inévitablement à la mort. Le simple fait d'être dénoncé pour ne pas avoir porté l'étoile jaune pouvait ainsi motiver la déportation vers un camp de concentration<sup>370</sup>.

87. L'efficacité de la dénonciation reste encore difficile à déterminer dans la mesure où la police a maintenu ses outils traditionnels de surveillance (contrôle de la voie publique, recours aux indicateurs, renseignement)<sup>371</sup>.

Il semble établi que la dénonciation a joué un rôle central dans la politique d'enquête et d'arrestation menée par le service de police du CGQJ<sup>372</sup>, la section d'enquête et de contrôle (SEC). Non dotée des moyens d'investigation dont bénéficie traditionnellement la police, la SEC a trouvé dans la dénonciation un outil indispensable à la réalisation de ses missions. Les rapports de la SEC mentionnent que près de la moitié des enquêtes sont réalisées sur la base

---

<sup>366</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 91.

<sup>367</sup> Le Commissariat Général aux Questions Juives a été créé par la loi n° 1450 du 29 mars 1941 créant un commissariat général aux questions juives (*Journal officiel de l'État français* n° 90 du 31 mars 1941, p. 1386). La loi est consultable sur le site Internet de la Bibliothèque nationale de France : <https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k9613461j/f2> (consulté le 4 septembre 2019).

<sup>368</sup> T. BRUTTMANN, « La délation, un instrument au service de l'aryanisation ? », *Archives juives*, 2013, n° 1, p. 37.

<sup>369</sup> T. BRUTTMANN, *op. cit.*, p. 38.

<sup>370</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 148.

<sup>371</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 91.

<sup>372</sup> La section d'enquête et de contrôle (SEC) a remplacé en octobre 1941 la police aux Questions juives (PQJ). Voy. L. JOLY, *op. cit.*, p. 143.

d'une dénonciation<sup>373</sup>. Un documentaire récent avance qu'un quart des 15.000 juifs déportés à Auschwitz-Birkenau en 1944 aurait été arrêté sur dénonciation individuelle<sup>374</sup>.

Le rôle des dénonciations dans la politique d'aryanisation économique serait nettement plus marginal, soit que la dénonciation en la matière est farfelue, soit que les juifs et biens dénoncés sont déjà recensés et soumis à la procédure d'aryanisation<sup>375</sup>. Les quelques dénonciations qui ont joué un rôle dans la procédure d'aryanisation n'ont, en réalité, fait qu'accélérer une procédure inéluctable.

Les juifs et la nature de leurs biens étaient déjà connus du CGQJ. La dénonciation n'a eu pour effet que de focaliser l'attention du CGQJ sur une situation et de le pousser à agir rapidement en « bon » service public<sup>376</sup>. Ceci permet de prendre conscience, si ce n'est déjà fait, que la dénonciation n'est qu'un instrument. La dénonciation ne menace le respect des droits individuels et la paix sociale que lorsque les lois qu'elle exécute sont de cette nature.

88. Entre la presse collaborationniste et les services de répression, il ne faut pas négliger le rôle des associations antisémites. La multitude d'intermédiaires et le maillage qu'il forme s'explique par la tradition politique que revêt la délation antisémite en France<sup>377</sup>.

Parmi ces associations, l'Institut d'études des questions juives, qui rassemble des petits groupements antisémites et des sympathisants qui forment les « Amis de l'Institut », joue un rôle particulièrement actif<sup>378</sup>. En réponse aux dénonciations reçues, l'Institut envoie une carte d'adhésion, l'objectif étant d'augmenter le nombre de membres des « Amis de l'Institut ». Une telle carte peut être utile à l'époque pour briguer certains postes d'administrateurs. L'Institut transmet parfois les dénonciations reçues, pour suivi, au CGQJ, soit dans leur forme originale, soit sous forme de notes d'information vu leur nombre important. Le Commissariat général vérifie alors les informations, quitte à contacter le délateur pour de plus amples renseignements, via son service de police, la SEC<sup>379</sup>.

89. Parmi les motivations qui les animent, les délateurs avancent souvent le civisme ou la loyauté au pouvoir. Dans les faits, l'intérêt personnel représente le mobile principal de la dénonciation sous l'Occupation<sup>380</sup>. D'après l'historien Marcel Baudot, 50 à 55 % des dénonciations réalisées durant l'Occupation (en ce compris celles réalisées par des indicateurs) sont motivées par l'intérêt personnel. 40 % repose sur une motivation politique. Moins de 10 % seulement sont animées par l'esprit de vengeance<sup>381</sup>. Si la haine des juifs est déterminante dans le passage à la dénonciation, elle n'est pas systématique comme l'illustre le fait que des juifs aient eux-mêmes dénoncés d'autres juifs<sup>382</sup>. Ce fait quelque peu étonnant démontre, en

---

<sup>373</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 147.

<sup>374</sup> D. KORN-BRZOZA avec L. JOLY, « Dénoncer sous l'Occupation », France, 2012, 1:19:23 – 1:19:30 (documentaire disponible sur YouTube).

<sup>375</sup> T. BRUTTMANN, *op. cit.*, pp. 39-40.

<sup>376</sup> T. BRUTTMANN, *ibidem*, pp. 42-43.

<sup>377</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 149.

<sup>378</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 142.

<sup>379</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 88.

<sup>380</sup> En ce sens, voy. L. JOLY, *op. cit.*, p. 139 ; P. BETBEDER, *ibidem*, p. 90.

<sup>381</sup> M. BAUDOT, « La résistance française face aux problèmes de répression et d'épuration », *Revue d'histoire de la Deuxième Guerre mondiale*, n° 81, 1971, p. 45 cité in L. JOLY, *op. cit.*, p. 139.

<sup>382</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 143.

revanche, la profonde intériorisation des préjugés antisémites de même que des lois antisémites<sup>383</sup>.

La dénonciation porte en général sur un proche qui dérange : un (ex-)mari, un voisin, un collègue, un concurrent<sup>384</sup>. Elle est par ailleurs motivée par une contrepartie. Certains délateurs sont prêts à négocier leur collaboration (allocation pour un chômeur, réduction de peine ou libération pour un prisonnier ...). Des récompenses sont par ailleurs expressément promises.

On peut ainsi lire dans un avis à la population du 25 octobre 1941 publié par le gouvernement de Vichy que: « [l]e Secrétaire général au Maintien de l'Ordre fait connaître à la Population que, dorénavant, toute personne qui donnerait des renseignements permettant l'arrestation de terroristes recevrait une récompense en argent qui ne sera jamais inférieure à 20.000 francs. Ces renseignements pourront être donnés soit dans les Brigades de Gendarmerie, soit aux Commissariats de Police ».

En pratique, le budget du service de police du CGQJ, la section d'enquête et de contrôle (SEC), comporte effectivement un poste « fonds spéciaux » pour les « invitations » et les « informateurs »<sup>385</sup>.

Enfin et surtout, lorsque la dénonciation concerne un juif, l'objectif poursuivi est bien de pouvoir s'accaparer les biens de la personne désignée (mobilier, commerce, entreprise)<sup>386</sup>.

L'appétit des délateurs est ainsi favorisé par la politique d'« aryanisation économique » qui vise à éliminer toute influence juive de l'économie allemande<sup>387</sup>, mais aussi par le contexte de disette qui s'installe avec la guerre<sup>388</sup>.

Ceci étant, il faut mentionner que, parmi les dénonciations reçues par l'Occupant, figurent aussi, comme sous l'URSS, des lettres qui visent précisément à dénoncer le régime<sup>389</sup>. Certains dissidents choisissent la dénonciation publique, c'est le cas de l'ancien député et ministre de la III<sup>e</sup> République, Anatole Monzie ; d'autres encore optent pour l'émission de radio « *Ici Londres. Les Français parlent aux Français* » offerte par la BBC aux Français et via laquelle le Général de Gaulle alimente le feu de la résistance chaque semaine. L'émission tourne cependant à la délation, diffusant des listes de délateurs<sup>390</sup>.

90. On retrouve tant des hommes que des femmes parmi les dénonciateurs, mais contrairement à une idée répandue, les femmes seraient moins représentées (un quart des déclarants tout au plus)<sup>391</sup>. Aucun milieu social n'est en outre épargné. Quoi qu'écrive André Halimi, la dénonciation n'est pas l'apanage des « petites-gens »<sup>392</sup>. Les dénonciateurs

---

<sup>383</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 149.

<sup>384</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 78.

<sup>385</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 147, note 1.

<sup>386</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 95.

<sup>387</sup> Sur la place de la dénonciation dans la politique d'aryanisation économique, voy. T. BRUTTMANN, « La délation, un instrument au service de l'aryanisation ? », *Archives juives*, 2013, n° 1, pp. 35-44.

<sup>388</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 96.

<sup>389</sup> Ces lettres, qui mettent en cause des collaborateurs notoires, ont alimenté l'épuration judiciaire et la répression des collaborateurs survenues après la libération. Les dénonciateurs ont donc eux-mêmes été dénoncés et ont subi le terrible sort de ceux qu'ils avaient dénoncés : l'humiliation et la mort (P. BETBEDER, *op. cit.*, p. 92).

<sup>390</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 97-98.

<sup>391</sup> P. BETBEDER, *op. cit.*, pp. 78-79; L. JOLY, *op. cit.*, p. 145.

<sup>392</sup> L. JOLY, *ibidem*, p. 140 ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 90.

proviennent de tous les milieux : avocats, paysans, médecins, prêtres, militaires ou encore mères de famille. Les dénonciateurs sont de deux types. D'un côté, il y a l'« antisémite militant et cultivé » agissant par devoir ; de l'autre, le « vilain délateur » agissant par intérêt personnel<sup>393</sup>. Le premier s'adresse directement aux hauts responsables et a connaissance du système d'épuration auquel il participe. Il donne en général son identité. Le second s'adresse au hasard à une autorité et n'a pas connaissance du système qui sous-tend la dénonciation. Il agit en général sous couvert d'anonymat.

Indépendamment du statut social de l'auteur de la dénonciation, le recours à l'anonymat n'est pas systématique<sup>394</sup>. Il est en tout état de cause moins fréquent lorsque la lettre de dénonciation concerne un juif.

Ce fait s'explique pour trois raisons : *primo*, son auteur ne craint pas de faire l'objet de représailles ni de la part du peuple vulnérable que représente le peuple juif ni de celle de la communauté qui adhère à la politique antisémite<sup>395</sup>; *secundo*, il aspire à se voir attribuer l'un ou l'autre bien confisqué au juif dénoncé et doit, pour ce faire, se faire connaître ; *tertio*, son auteur est convaincu – ou s'est laissé convaincre – d'accomplir son devoir civique.

91. La pratique de la dénonciation persiste lors de la libération et après la guerre. La délation sous l'Occupation laisse la place à la contre-dénonciation des anciens délateurs et des collaborateurs<sup>396</sup>.

Les faits de collaboration avec l'ennemi sont sévèrement punis en France : ce n'est pas seulement la sûreté extérieure de la France qui a été mise à mal par de tels faits, mais son identité nationale. Une ordonnance précise que « les dénonciations adressées sous le régime de l'occupation aux autorités ennemies et aux groupements collaborant avec elles » figurent « parmi les actes nuisibles à la défense nationale »<sup>397</sup>. Une lettre du Ministre de la Justice adressée au procureur général demande cependant à ce que la répression soit ferme, mais sans esprit de vengeance. Soucieux d'accélérer la reconstruction du pays, le général de Gaulle appelle, quant à lui, à la clémence dans son discours d'Evreux du 8 octobre 1944<sup>398</sup>.

En Belgique, la libération sonne également l'heure de la répression de la collaboration dans la mesure où le pouvoir exécutif est au mains de la résistance, majoritairement communiste<sup>399</sup>. Entre le Nord et le Sud, les points de vue divergent quant au sort à réserver aux collaborateurs. Tandis que les partis flamands ont plutôt tendance à accorder l'amnistie, les partis wallons estiment qu'une répression sévère est légitime.

---

<sup>393</sup> L. JOLY, *op. cit.*, p. 145.

<sup>394</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 91; L. JOLY, *ibidem*, p. 147.

<sup>395</sup> La dénonciation ne peut en effet être efficace sans un consensus social fort sur l'objet de la dénonciation. En ce sens, voy. C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 166.

<sup>396</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 99.

<sup>397</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, pp. 125-126.

<sup>398</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 99.

<sup>399</sup> L. HUYSE & S. DHONDT, *La répression des collaborations, 1942-1952, un passé toujours présent ?*, Bruxelles, CRISP, spéc. p. 219.

## Conclusion du premier chapitre

92. L'histoire de la dénonciation est celle d'un va-et-vient.

Trois grands moments peuvent être mis en relief.

*Primo*, l'instrumentalisation de la dénonciation comme mode d'exécution privée des lois qui préfigure la *conception traditionnelle* de la dénonciation. Le *Qui Tam* entend faire reposer sur tout individu l'exécution du droit. Un tel mécanisme s'avère utile dans les régimes où le pouvoir, qu'il s'agisse du pouvoir de la république, de l'empire ou du royaume, ne peut compter sur une administration assez forte<sup>400</sup>. Durant l'Antiquité, la légitimité d'un tel mécanisme est renforcée par l'idée de justice populaire qui y est associée<sup>401</sup>. C'est au Moyen Âge que la conception traditionnelle de la dénonciation émerge formellement dans des textes. Selon cette conception, la dénonciation recouvre le signalement de faits contraires à la loi auprès des autorités publiques en vue de déclencher une action. L'objectif est d'assurer le bon fonctionnement de la justice. L'exercice de la dénonciation traditionnelle admet deux modèles en fonction de la nature de la procédure judiciaire, accusatoire ou inquisitoire. Les pays de tradition accusatoire reconnaissent un rôle actif au dénonciateur. Celui-ci peut intervenir dans la procédure sur la base de lois *Qui Tam*. Les pays de tradition inquisitoire cantonnent le dénonciateur au rôle d'information des autorités. C'est au ministère public qu'il revient d'exercer l'action publique<sup>402</sup>.

*Secundo*, l'instrumentalisation sur le continent européen de la dénonciation comme outil de *contrôle et de surveillance* par des pouvoirs forts, dévastateurs et en quête de légitimité. La dénonciation doit nécessairement être personnifiée et partant prendre la forme de la *délation* pour affaiblir les personnes jugées indésirables sans mettre en danger le système. Dans les régimes autocratiques, la dénonciation permet au pouvoir de connaître ses opposants et donne au peuple un semblant illusoire d'expression, elle attise par ailleurs la haine et divise la population, fidèle à la maxime : diviser pour mieux régner. Dans les régimes totalitaires, la dénonciation permet au surplus la réalisation d'un projet politique : l'élimination pure et simple des « ennemis » du pouvoir. La délation participe à « l'atomisation de la société »<sup>403</sup>, pour reprendre l'expression consacrée par Hannah Arendt, c'est-à-dire à la destruction des liens sociaux, familiaux ou amicaux<sup>404</sup>. En tout état de cause, la presse joue un rôle central de propagande et de légitimation de la pratique de la délation.

*Tertio*, la promotion du *mode d'expression* que représente la dénonciation comme outil de contre-pouvoir. La Révolution française est marquée par l'émergence d'une nouvelle conception de la dénonciation, étroitement liée à l'idéal républicain, la dénonciation « civique ». La dénonciation est considérée comme civique lorsqu'elle est gratuite,

---

<sup>400</sup> Nous verrons que dans les États modernes, cela s'explique également par la volonté de limiter son action (libéralisme).

<sup>401</sup> Platon est ainsi favorable à l'instauration d'une obligation générale de dénonciation qui ne serait que la traduction d'un devoir civique (J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 69).

<sup>402</sup> Nous verrons dans le chapitre suivant que la distinction n'est pas aussi tranchée dans les faits.

<sup>403</sup> H. ARENDT, *Les origines du totalitarisme. Le système totalitaire*, Paris, Le Seuil, 1995, pp. 46-47.

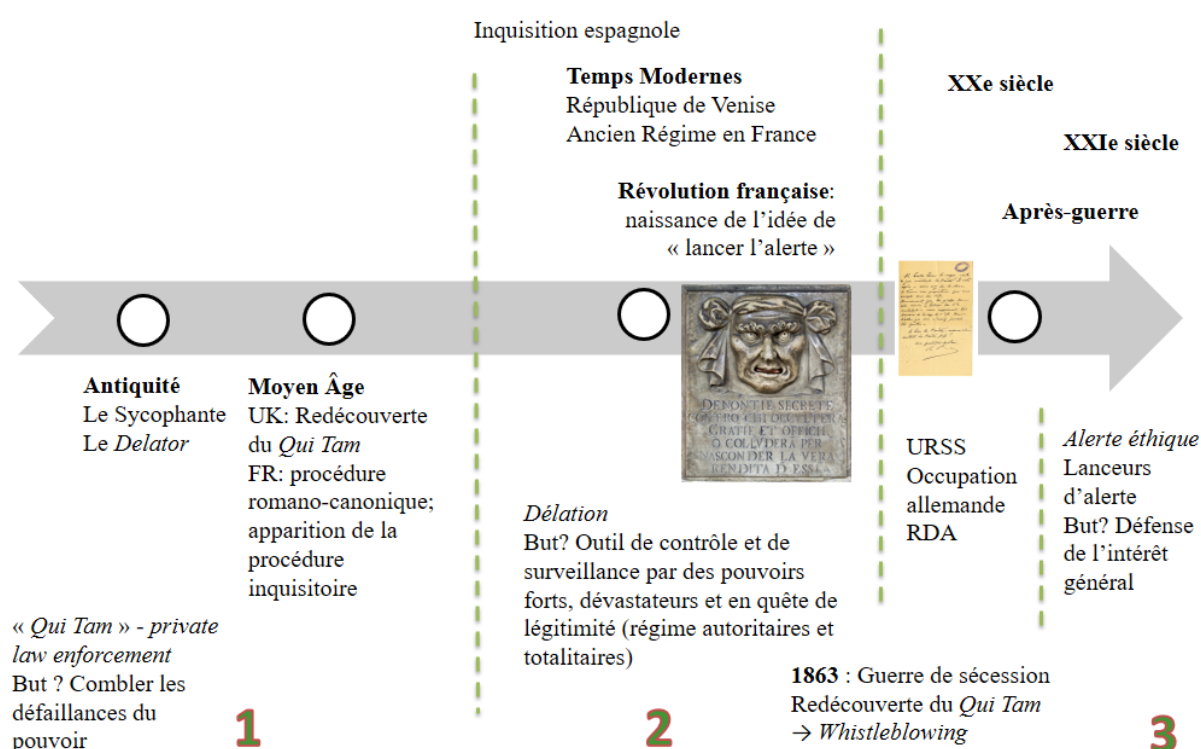
<sup>404</sup> C. DOGANIS, *Aux Origines de la corruption : démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, p. 44.



désintéressée et spontanée<sup>405</sup>. Ces qualités conditionnent en vérité la *légitimité* de la dénonciation. Elles correspondent par ailleurs aux qualités attendues en général en Europe du « lanceur d'alerte ». Aux États-Unis, le critère du désintéressement n'est pas déterminant dès l'instant où le développement du *whistleblowing* dans ce pays est lié au *Qui Tam* comme nous le verrons.

Ce troisième mouvement, qui voit émerger la figure du lanceur d'alerte, se poursuit au XXI<sup>e</sup> siècle et donne lieu à une importante production législative. C'est l'objet du chapitre suivant.

93. La présente ligne du temps résume l'histoire de la dénonciation en mettant en exergue les trois grands moments épinglés plus haut. Ces trois moments laissent apparaître trois conceptions distinctes de la dénonciation.



## Chapitre 2. L'institutionnalisation de la dénonciation

### Introduction

94. Le XX<sup>e</sup> siècle n'est pas seulement marqué par l'avilissement ultime de la dénonciation. Il se caractérise également par une profonde reconfiguration de la dénonciation qui sera renforcée au XXI<sup>e</sup> siècle dans le contexte des *media leaks*<sup>406</sup>. Consacrée, à nouveau, dans les

<sup>405</sup> En ce sens, voy. V. MARTIN, « La révolution française ou l'ère du soupçon », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 133.

<sup>406</sup> Voy. *infra* le titre suivant.

États modernes naissants comme un outil d'exécution du droit pénal, la dénonciation s'émancipe de ce rôle traditionnel et présente un nouveau visage, celui d'outil de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise et de contrôle démocratique.

Quatre grands temps fort viennent jalonner le mouvement d'institutionnalisation de la dénonciation à l'époque contemporaine:

- La consécration de la dénonciation comme outil d'exécution du droit pénal (section 2);
- La protection de la liberté d'expression du travailleur (section 3);
- La mise en place de dispositifs d'alerte interne au sein des entreprises (section 4) ;
- L'émergence de l'alerte éthique (section 5).

Au départ des travaux de Terry Morehead Dworkin et A.J. Brown, nous proposons de distinguer les cinq modèles suivants de législation<sup>407</sup> : le « *Bounty Model* », le « *Duty Model* », le « *Anti-Retaliation Model* », le « *Structural Model* » et le « *Media Model* ».

Quoique ces modèles aient été établis à la lumière de la *Common Law* et du *whistleblowing*, Björn Fasterling souligne qu'ils sont également applicables aux équivalents fonctionnels du *whistleblowing*<sup>408</sup>, tels que la dénonciation légale et l'alerte professionnelle.

Avant de nous atteler à l'exposé de ces différents modèles, il apparaît utile de donner quelques repères quant à la tradition juridique américaine et à celle européenne, spécialement belge et française (section 1) à la lumière de l'exposé historique proposé dans le précédent chapitre.

## Section 1. Préalable : la tradition juridique nationale

95. En consolidant le *Qui Tam*, alors que les pays européens le délaissaient, les États-Unis témoigne d'une approche résolument différente de la dénonciation. D'ailleurs, il est fréquemment affirmé que la « tradition juridique » ou la « culture juridique » américaine est différente de celle européenne<sup>409</sup>.

---

<sup>407</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 656. Notons que les deux auteurs n'ont pas identifié le « *Duty Model* » mais nous avons choisi de le créer eu égard à la tradition juridique européenne.

<sup>408</sup> B. FASTERLING, « Whistleblower protection: A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 345. Sur la notion d'équivalent fonctionnel, voy. not. K. ZWIEGERT & H. KÖTZ, *An Introduction to Comparative Law*, 3rd revised, Oxford, Clarendon Press, 1998, pp. 36-40.

<sup>409</sup> Alors que l'article 32, § 4, du règlement européen relatif aux abus de marché prévoit la possibilité d'octroyer des récompenses financières en vue d'asseoir l'efficacité du dispositif de dénonciation qu'il établit, il a ainsi été affirmé, en Belgique, qu'il était « indiqué d'évaluer d'abord le fonctionnement concret du mécanisme de signalement avant de décider d'instaurer ou non un système d'octroi d'incitations financières aux informateurs, qui serait quand même innovateur au regard de la tradition juridique belge (nous soulignons) » (Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, amendement, *Doc.*, Ch., 2016-2017,

La notion de « tradition constitutionnelle » est fréquemment employée par les juridictions suprêmes européennes dans le domaine des droits fondamentaux, branche juridique dans laquelle la présente étude s'intègre précisément, à côté du droit constitutionnel et du droit fiscal<sup>410</sup>.

Dans l'affaire *Satamedia* sur laquelle nous reviendrons dans la suite<sup>411</sup>, la Cour européenne des droits de l'homme a conclu qu'en l'état du droit actuel, il n'existait pas de consensus en Europe quant à la publicité des informations fiscales<sup>412</sup>. Si on ne peut nier l'important mouvement de transparence fiscale qui traverse les politiques fiscales depuis la crise économique de 2008, il faut admettre que la tradition du secret demeure encore très ancrée dans la plupart des États membres du Conseil de l'Europe. Les pays scandinaves et la Finlande font encore office d'exception<sup>413</sup>.

L'essor de la dénonciation aux États-Unis peut s'expliquer par trois facteurs : la nature de la procédure pénale (§ 1<sup>er</sup>), la conception individualiste de l'État (§ 2) et la tradition protestante (§ 3).

### § 1. La nature de la procédure pénale

96. Nous avons vu que la dénonciation ne s'appliquait, à l'origine, que dans le domaine pénal. Il faut dire que la plupart des politiques et des normes adoptées par la puissance publique relevait anciennement du droit pénal.

Or, la portée de la dénonciation pénale diverge selon que le système pénal est de type accusatoire ou inquisitoire.

Dans les systèmes d'inspiration accusatoire, « l'accusation est librement exercée par tout citoyen »<sup>414</sup>. Partant, il n'y a pas de procès pénal sans accusateur. Le crime reste impuni si aucun citoyen ne dénonce le crime.

En vigueur durant l'Antiquité grecque et romaine, le système accusatoire a progressivement décliné suite à la chute de l'empire romain pour complètement disparaître à l'époque moderne

---

n°54-2504/002, p. 3). Comme nous le verrons, l'article 32.4 du règlement relatif aux abus de marché s'inspire d'un texte américain, le *Dodd-Frank Act*.

<sup>410</sup> Dans l'affaire *Connolly c. Commission*, qui portait sur le droit à la liberté d'expression d'un fonctionnaire de l'Union européenne et les restrictions qui y avaient été apportées, la Cour de justice de l'Union européenne a ainsi déclaré que « [l]es droits fondamentaux font partie intégrante des principes généraux du droit dont la Cour assure le respect. À cet effet, la Cour s'inspire des traditions constitutionnelles communes aux États membres ainsi que des indications fournies par les instruments internationaux concernant la protection des droits de l'homme auxquels les États membres ont coopéré ou adhéré. La CEDH revêt, à cet égard, une signification particulière (...) » (CJUE, arrêt *Bernard Connolly c. Commission des Communautés européennes*, 6 mars 2001, C-274/99 P, EU:C:2001:127, points 37-42).

<sup>411</sup> Sur l'affaire *Satamedia*, voy. spéc. *infra* n°s 1125 et s. Voy. aussi *infra* n°s 1270 et s.

<sup>412</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, §§ 81 et 82.

<sup>413</sup> Sur le rapport à la transparence fiscale dans les pays scandinaves, voy. E. KRISTOFFERSSON, « Scandinavian concept of and experiences with publicity, e.g. taxpayer lists » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, à paraître.

<sup>414</sup> P. GARRAUD, *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926, p. 25. Voy. aussi M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 387-388.

sur le continent européen<sup>415</sup>. Ce système est cependant toujours en vigueur en droit anglo-saxon, ce qui explique que la dénonciation ait davantage été institutionnalisée dans les pays qui appliquent un tel droit, tels que les États-Unis.

Il nous semble que des formes accusatoires ont néanmoins ressurgi à la faveur de la dénonciation aux médias. Les dénonciations à l'origine des *media leaks* ont en effet conduit à un jugement médiatique contradictoire, oral et public des accusations proférées par les lanceurs d'alerte. On parle parfois de « tribunal de l'opinion publique » pour désigner ce phénomène<sup>416</sup>.

97. Dans les systèmes d'inspiration inquisitoire, le juge ne peut se saisir d'office des faits. Mais l'accusation est, sauf exception, réservée à des fonctionnaires spéciaux qui exercent un ministère public<sup>417</sup>. Les parties privées n'agissent qu'en tant qu'auxiliaires de justice tout au plus.

C'est à ces principes que la procédure pénale obéit en Belgique. Si la dénonciation est un mode traditionnel de connaissance des infractions, c'est au Ministère public qu'il revient de décider de poursuivre. De plus, le dénonciateur perd totalement la maîtrise des faits qu'il dénonce. En principe, il n'est pas informé des suites apportées aux faits dénoncés.

98. En pratique, la frontière entre les deux types de procédures est toutefois moins marquée. Les systèmes inquisitoires comportent en réalité des éléments de système accusatoire en vue de prévenir les risques d'arbitraire, de conférer une certaine publicité à la procédure et de protéger les droits des parties<sup>418</sup>. Ces tempéraments ont émergé en France aux XVIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles à la faveur de la pensée de certains philosophes tels que Montesquieu<sup>419</sup>. Celui-ci voyait dans la mise en place d'un ministère public une façon d'échapper à l'emprise des dénonciateurs<sup>420</sup>.

À l'inverse, les systèmes accusatoires ont emprunté des éléments de procédure inquisitoire. C'est ainsi que le droit américain connaît également l'institution du ministère public. Il lui revient prioritairement de poursuivre les infractions. Partant, les lois de dénonciation qui appliquent le principe du *Qui Tam* donnent la priorité au Ministère public, ne permettant au *whistleblower* d'agir en justice pour son compte et celui de l'État que si le Ministère public décide de ne pas poursuivre<sup>421</sup>.

Au demeurant, mentionnons que les deux types de procédures peuvent coexister au sein d'un même système judiciaire.

La France et la Belgique connaissent ainsi les deux types de procédures. La procédure pénale est certes inquisitoire, mais la procédure civile est, elle, de type accusatoire. Le justiciable qui

---

<sup>415</sup> En ce sens, voy. not. Y. RIVIÈRE, « Rome impériale : les délateurs, le prince, le tribunal » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civile ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 39 ; P. GARRAUD, *op. cit.*, p. 25.

<sup>416</sup> Sur les dangers de la médiatisation de la justice, voy. not. M. DELMAS-MARTY (dir.), *op. cit.*, pp. 605-606.

<sup>417</sup> P. GARRAUD, *op. cit.*, p. 26.

<sup>418</sup> P. GARRAUD, *ibidem*, p. 26.

<sup>419</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 583.

<sup>420</sup> MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, livre VI, chapitre VIII. Sur cette remarque, voy. *supra* n° 53.

<sup>421</sup> Tel est, par exemple, le cas du *False Claims Act* sur lequel nous reviendrons à plusieurs reprises dans le cadre de la première et deuxième partie de l'étude.

intente un procès en justice à l'encontre d'une personne privée ou d'une entreprise présente des traits communs avec le dénonciateur. Agissant comme un « accusateur », il formule, de fait, des accusations à l'encontre de la partie adverse et saisit les juridictions afin de déclencher une réaction. Aussi, les sommes dues à l'issue du procès, qu'elles visent à indemniser un préjudice ou à appliquer une disposition légale, reviennent en principe à l'accusateur et non à l'État. Mais à la différence de l'*accusator* romain, l'accusateur privé ne défend pas les intérêts d'autrui, mais son intérêt personnel. Il doit plus précisément démontrer l'existence d'un « intérêt légitime » afin que sa requête soit jugée recevable par le juge<sup>422</sup>.

## § 2. La conception politique de l'État

99. L'usage qu'un État fait de la dénonciation est directement lié à sa tradition politique et plus précisément à son mode de gouvernement<sup>423</sup>. On peut distinguer trois modèles selon que l'État est centralisateur (vision webérienne<sup>424</sup>), régulateur (vision néo-libérale) ou acteur sur pied d'égalité avec les autres acteurs de la société (vision (ultra-)libérale/nodale<sup>425</sup>).

Les deux extrêmes (état centralisateur et état libéral) font écho à la distinction traditionnelle entre étatismes et individualismes. Ce clivage coïncide *grosso modo* avec la distinction que l'on fait traditionnellement entre les pays de *Common Law* et ceux de *Civil Law*.

La France, et la Belgique par voie d'extension, partagent depuis la fin de la féodalité une conception dite « étatiste »<sup>426</sup>. Dans les pays de tradition étatiste, « l'État est conçu comme la référence centrale de la légitimité et de l'autorité (dans le sens webérien) et comme le

---

<sup>422</sup> L'article 17, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code judiciaire énonce que « l'action ne peut être admise si le demandeur n'a pas qualité et intérêt pour la former ». Sachant que le statut de « lanceur d'alerte » est parfois reconnu à une personne morale, il faut souligner que l'article 137 de la loi du 21 décembre 2018 portant des dispositions diverses en matière de justice (*M.B.*, 31 décembre 2018) a inséré un second alinéa à l'article 17 du Code judiciaire rédigé comme suit : « L'action d'une personne morale, visant à protéger des droits de l'homme ou des libertés fondamentales reconnus dans la Constitution et dans les instruments internationaux qui lient la Belgique, est également recevable aux conditions suivantes :

1° l'objet social de la personne morale est d'une nature particulière, distincte de la poursuite de l'intérêt général;

2° la personne morale poursuit cet objet social de manière durable et effective;

3° la personne morale agit en justice dans le cadre de cet objet social, en vue d'assurer la défense d'un intérêt en rapport avec cet objet;

4° seul un intérêt collectif est poursuivi par la personne morale à travers son action. ».

<sup>423</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 15-16 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 5 ; A. STEICHEN, « Le lanceur d'alerte fiscale – un statut en devenir ? », *JurisNews – Droit fiscal*, 2018, n°3-4, p. 123 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 9-14.

<sup>424</sup> M. WEBER, *The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism*, London and New York, Routledge, 1992.

<sup>425</sup> Développée dans le domaine de la sécurité, la « gouvernance nodale » vise à désigner le noeux (« *node* » en anglais) de gouvernance représenté par l'État à côté des autres noeux de gouvernance. Sur le sujet, voy. not. C. SHEARING, « Nodal security », *Police Quarterly*, Vol. 8, Iss. 1, 2005, pp. 57-63 ; P. CHAPLEAU, *Sociétés privées, défense et sécurité nationale. Privatisation ou externalisation ?*, France, Uppr, 2016 ; M. MULONE & B. DUPONT, « Saisir la sécurité privée : quand l'État, l'industrie et la police négocient un nouveau cadre de régulation », *Criminologie*, Vol. 41, Iss. 1, 2008, p. 129.

<sup>426</sup> Si l'État belge demeure aujourd'hui un pays de tradition étatiste, il faut noter qu'il a connu de grands bouleversements ces dernières années. Sur la transition d'une administration webérienne vers une administration « post-moderne » sous l'effet de l'essor du « Nouveau Management Public » et de la Gouvernance par réseaux, voy. not. É. DEFREYNE, *L'Européanisation des médias belges de service public par le droit des aides d'État*, thèse de doctorat, Faculté de droit de l'UNamur, 2018, pp. 17-18 et 43-47.

représentant de l'intérêt général »<sup>427</sup>. L'État intervient et forme l'appareil de coercition dans l'ensemble de la vie économique et sociale d'un territoire donné<sup>428</sup>. L'interventionnisme est ainsi une forme d'étatisme et l'État-providence une sorte d'état étatiste. Dans les pays de tradition étatiste, le rôle des *stakeholders*, à savoir les « porteurs d'intérêt organisés ou non en groupes ou en corporations »<sup>429</sup> est par ailleurs « réduit à la portion congrue. Ces derniers sont conçus comme des porteurs d'intérêts particuliers, voire comme les héritiers des corporations pré-modernes auxquelles les révolutions nationales, la Révolution française en particulier, ont voulu mettre fin »<sup>430</sup>.

En revanche, les États-Unis partagent, depuis leur création et en raison de leurs racines anglo-saxonnes, une tradition individualiste. Dans les pays de tradition individualiste ou néo-corporatiste, l'État est considéré comme un acteur parmi les autres, au service de la défense de ses propres intérêts<sup>431</sup>. Une place plus importante, que dans les États de tradition étatiste, est dès lors réservée aux groupements d'intérêt et aux lobbies dans l'exercice du pouvoir et dans la définition des politiques.

100. Entendue historiquement comme une forme privée d'exécution du droit, la dénonciation emporte nécessairement la privatisation, ou à tout le moins l'externalisation, d'une *portion* de la puissance publique<sup>432</sup>. Des philosophes libéraux y voient même une forme de partenariat public-privé<sup>433</sup>. Ce faisant, la dénonciation trouve un terreau plus propice à son expansion dans les pays de tradition individualiste, tels que les États-Unis, qui reconnaissent déjà que la responsabilité du respect de l'intérêt public incombe à tous.

En tant que prise de parole en âme et conscience, la dénonciation ne peut, du reste, se déployer que dans une culture à dominance libérale dans laquelle l'individu est libre, autonome et éclairé<sup>434</sup>. Tel est également le cas des États-Unis<sup>435</sup>.

En ce sens, Alexis de Toqueville observe, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, que la dénonciation est perçue aux États-Unis comme un acte hautement civique. L'exécution des lois américaines repose sur l'intérêt particulier. Le philosophe admet qu'il est parfois nécessaire de stimuler

---

<sup>427</sup> P. LEROY & D. SALLES, « Stakeholder » in *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (I. CASILLO avec R. BARBIER, L. BLONDIAUX, F. CHATEAURAYNAUD, e.a., dir.), Paris, GIS Démocratie et Participation, 2013, disponible sur [www.dicopart.fr](http://www.dicopart.fr) (consulté le 24 mai 2019). Voy. aussi en ce sens, J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 11 ; A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 123.

<sup>428</sup> G. GOODLIFFE, « Étatisme (*statism*) » in *The Encyclopedia of Political Thought* (M. T. GIBBONS, D. COOLE, E. ELLIS, K. FERGUSON, éd.), first edition, Hoboken, Wiley-Blackwell, 2015, disponible sur la plateforme *ResearchGate* (consulté le 25 octobre 2018).

<sup>429</sup> P. LEROY & D. SALLES, *op. cit.*.

<sup>430</sup> P. LEROY & D. SALLES, *ibidem*.

<sup>431</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 11 ; A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 123.

<sup>432</sup> En ce sens, voy. not. J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, 2014, n° 6, p. 72 ; E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, p. 336.

<sup>433</sup> K. R. SAWYER, « The Partnership Called Whistleblowing », May 15, 2014, disponible sur <https://ssrn.com>

<sup>434</sup> J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 10. Sur le sujet, voy. not. B. BJORKLO & O. J. MADSEN, « Whistleblowing and Neoliberalism: Political Resistance in Late Capitalist Economy », *Psychology & Society*, 2013, n° 2, pp. 28-40.

<sup>435</sup> Voy. aussi *infra*, n° 104 (à propos de l'influence du protestantisme, sachant que la religion protestante est liée à l'idéologie libérale).

les dénonciateurs mais il s'agit d'un « moyen dangereux qui assure l'exécution des lois en dégradant les mœurs »<sup>436</sup>.

Si la dénonciation a également pu être exploitée par des régimes aux antipodes du régime américain, les régimes communistes, c'est qu'elle n'était pas pensée par le pouvoir comme une prise de parole en âme et conscience, mais comme un devoir politique, exacerbé par l'idéologie nationaliste et contraint par la force si nécessaire.

La brève histoire de la dénonciation à laquelle nous nous sommes livrée dans le chapitre précédent confirme ces hypothèses.

Le recours à la dénonciation et l'apparition du *Qui Tam* durant l'Antiquité et le Moyen Âge s'expliquent en effet par la faiblesse de l'appareil étatique et, en particulier, par l'absence de ministère public. L'exécution de la loi reposait à l'époque sur tout citoyen au travers de la consécration d'une sorte de « ministère public citoyen ». La redécouverte du *Qui Tam* aux États-Unis lors de la guerre de sécession trouve la même explication. Le maintien de ce principe dans l'arsenal juridique s'explique toujours par la faiblesse de l'appareil étatique, mais celle-ci est désormais volontaire et liée à l'idéologie libérale.

101. En France et en Belgique, la fonction du ministère public en tant que défenseur de l'intérêt général est, depuis le siècle des Lumières, un principe fondamental.

Comme l'écrivait Montesquieu, « nous avons aujourd'hui une loi admirable : c'est celle qui veut que le prince, établi pour faire exécuter les lois, prépose un officier dans chaque tribunal pour poursuivre en son nom tous les crimes de sorte que la fonction des délateurs est inconnue parmi nous. [...] La partie publique veille pour les citoyens ; elle agit et ils sont tranquilles »<sup>437</sup>.

Dans notre tradition juridique, le citoyen n'est donc tenu à aucun devoir de dénonciation, sauf obligation légale prévue dans le Code pénal.

Si la France et la Belgique se rapprochent en ce qu'elles s'inscrivent toutes deux dans la tradition étatiste, la France se distingue par une tradition juridique de la dénonciation nettement plus marquée. Celle-ci s'exprime au travers de l'adaptation de la notion de dénonciation, dans le contexte révolutionnaire, à l'idéal républicain ou encore du développement, à l'origine en marge du *whistleblowing*, de l'alerte éthique.

En Belgique, les règles proprement dit de *whistleblowing* résultent, à l'inverse, toutes de la transposition de règles internationales ou européennes. Il n'empêche que l'article 30 du Code d'instruction criminelle, qui fonde la dénonciation civique en droit belge, contient déjà en germe certaines qualités attendues du *whistleblower*.

102. À plus forte raison lorsqu'il ne se contente pas de dénoncer des pratiques illégales, mais dénonce le système en vigueur, à l'instar d'Antoine Deltour ou Irène Franchon, « le lanceur d'alerte perturbe, comme le note Jean-François Kerléo, « l'imaginaire des cultures statocentrées (Allemagne, Espagne, France, Italie, etc.) qui perçoivent le lanceur d'alerte comme un

---

<sup>436</sup> A. DE TOCQUEVILLE, *De la démocratie en Amérique*, 1835, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Société belge de librairie, 1837, p. 127.

<sup>437</sup> MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, 1748, livre VI, chapitre VIII. Sur ce point, voy. not. E. PRADA-BORDENAVE, « Réflexions sur l'alerte éthique », *Esprit*, 2019, n° 4, p. 72.

perturbateur, voire un destructeur de l'ordre établi. Au contraire, il s'accorde assez bien avec l'imaginaire dans lequel l'Etat peut mal faire en raison de sa partialité et doit donc rester sous la vigilance constante de la société civile (Australie, Canada, États-Unis, Royaume-Uni) »<sup>438</sup>.

Ce faisant, le rejet des *leakers*<sup>439</sup> apparaît comme nettement plus cohérent en Europe qu'aux États-Unis<sup>440</sup>. Pourtant, force est de constater qu'Edward Snowden a reçu un meilleur accueil en Europe qu'aux États-Unis. On saisit alors toute la difficulté de rationaliser le débat qui nous occupe.

### § 3. La tradition religieuse

103. Il est parfois affirmé que la tradition religieuse aurait une incidence sur l'accueil réservé à la dénonciation au sein d'une société.

Il est vrai que parmi les Dix Commandements, qui représentent la pierre angulaire de la civilisation occidentale<sup>441</sup>, le neuvième commandement semble avoir participé à notre conception d'une dénonciation « licite » en ce qu'il énonce : « *tu ne rendras point contre ton voisin de faux témoignage* »<sup>442</sup>. Que cela soit aux États-Unis ou en Europe, la dénonciation ne génère de fait une protection pour son auteur que si elle a été faite de bonne foi<sup>443</sup>.

104. Des auteurs affirment que la tradition protestante a probablement favorisé le développement du *whistleblowing* aux États-Unis<sup>444</sup>, de même que la pratique de la délation en Allemagne durant le XX<sup>e</sup> siècle<sup>445</sup>.

La tradition protestante n'encourage pas formellement à la dénonciation. Ceci étant il s'avère que la figure du lanceur d'alerte ne peut prendre place que dans une culture qui présente des valeurs protestantes, à savoir une culture où il n'y a pas de déterminisme, où l'individu est libre et responsable de ses actes<sup>446</sup>. D'après Benito Arruñada, la fidélité à la *rule of law* et aux institutions semble, de fait, plus forte dans les pays de tradition protestante, tels que les États-Unis et les Pays-Bas<sup>447</sup>. La dénonciation y est alors en général mieux tolérée, les *whistleblowers*

---

<sup>438</sup> J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 11.

<sup>439</sup> Sur la notion de « *leaker* », voy. *infra* la troisième partie de l'étude. Voy. aussi J.-Ph. FOEGLE, « Lanceur d'alerte ou « *leaker* » ? Réflexions critiques sur les enjeux d'une distinction », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-17.

<sup>440</sup> En ce sens, voy. A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 123.

<sup>441</sup> J. TELUSHKIN, *Le Grand Livre de la sagesse juive*, traduit et adapté de l'américain par Victor Kuperminc, Paris, Calmann-Lévy, 1999, pp. 57-58.

<sup>442</sup> Le neuvième commandement ne subit pas de modification entre les deux versions proposées par la Bible et la Torah (Exode 20 :2-14 et Deutéronome 5 :6-18).

<sup>443</sup> La tradition chrétienne condamne effectivement le mensonge. En ce sens, voy. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, p. 2.

<sup>444</sup> En ce sens, voy. not. M. BEHAR-TOUCHAIS, « La dénonciation en droit privé. Propos introductifs » in *La dénonciation en droit privé* (M. BEHAR-TOUCHAIS, dir.), Paris, Economica, 2010, p. 3 ; J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, pp. 10-11.

<sup>445</sup> En ce sens, s'agissant du réseau de dénonciateurs officieux créé par la Stasi à l'époque de la RDA, voy. J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 135.

<sup>446</sup> Les protestants se sont précisément détachés de l'Église catholique pour contrer la passivité qu'elle suscite chez les fidèles. En ce sens, voy. J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 10.

<sup>447</sup> B. ARRUÑADA, « Protestants and Catholics: Similar Work Ethic, Different Social Ethic », *The Economic Journal*, n°547, 2010, p. 903.



et les *klokkenluiders* bénéficiant en général d'une vision relativement positive<sup>448</sup>. L'expression *whistleblower* semble également avoir positivement pénétré la culture allemande et la culture nordique.

Les pays de tradition protestante se caractérisent, par ailleurs, par un contrôle social nettement plus élevé que dans les pays de tradition catholique<sup>449</sup>. Ceci va de pair avec un plus haut niveau de publicité. Or, toute dénonciation implique une part de contrôle social. De plus, nous aurons l'occasion de constater que la montée du phénomène des lanceurs d'alerte est liée à la révélation publique d'informations.

105. Comme nous l'avons vu, la doctrine catholique encadre, depuis le Moyen Âge, la pratique de la dénonciation entre pairs (en l'occurrence, entre frères)<sup>450</sup>. La procédure de dénonciation repose sur un évangile de Matthieu et comporte trois paliers<sup>451</sup>.

Premier palier : la dénonciation « dans le cadre du chapitre général ». Effectuée dans l'intérêt du délinquant, en attente d'une correction fraternelle, la dénonciation porte en général sur des faits de faible importance. Il s'agit de la dénonciation « évangélique ». Si les faits sont graves, il devient nécessaire de porter les faits à une autorité externe dans le cadre d'une visite. Il s'agit du deuxième palier. La dénonciation est alors dite « judiciaire ». La dénonciation judiciaire est obligatoire pour les personnes tenues de surveiller et de dénoncer les menaces au bien public, par devoir d'état, obligation générale de charité ou de justice légale<sup>452</sup>. Enfin, la procédure comporte parfois un troisième palier lorsqu'il apparaît nécessaire d'avertir une instance supérieure.

Les trois stades de dénonciation suppose une certaine publicité. Celle-ci est toutefois confinée au cercle des destinataires, ayant pour fonction de garantir la véracité des faits dénoncés et de provoquer le repentir<sup>453</sup>.

En dehors de ces hypothèses, il n'y a aucun devoir de dénonciation. Certes, la dénonciation demeure permise si elle est exacte, suffisamment motivée et conforme aux règles de la charité, mais la doctrine catholique renferme certains freins à la dénonciation. Elle véhicule tout d'abord une certaine passivité, une forme de déterminisme non propice à la prise de parole<sup>454</sup>. Ensuite, la dénonciation ne peut être envisagée qu'entre pairs<sup>455</sup>. Il n'est pas question de dénoncer un supérieur au mépris de la hiérarchie qui gouverne l'Église ; à plus forte raison que la doctrine catholique, à la différence de la doctrine juive, enseigne de se soumettre aux « méchants ».

Dans le Nouveau Testament, il est par exemple écrit : « *Mais moi, je vous dis de ne point résister au méchant. Si quelqu'un te frappe sur la joue droite, présente-lui aussi l'autre ...* »

---

<sup>448</sup> Le terme « *informer* » est quant à lui utilisé dans le langage courant pour désigner le mouchard, le corbeau. On emploie parfois également le terme « *tattletale* » pour désigner le rapporteur, le raccuseur, la balance, parfois par contraste avec le *whistleblower* qui serait doté d'intentions plus vertueuses.

<sup>449</sup> J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 11.

<sup>450</sup> Voy. *supra* n°s 61 et s.

<sup>451</sup> É. LUSSET, « Correction fraternelle ou haineuse ? De l'usage de la dénonciation dans les communautés conventuelles en Occident (XII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècles) », *Hypothèses*, 2009, n°1, p. 101.

<sup>452</sup> É. LUSSET, *ibidem*, p. 101.

<sup>453</sup> En ce sens, voy. É. LUSSET, *ibidem*, p. 112.

<sup>454</sup> En ce sens, voy. J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 10.

<sup>455</sup> Elisabeth Lusset note à cet égard qu'il serait intéressant de mener une étude plus approfondie sur la dénonciation de supérieurs au sein des cloîtres durant le Moyen Âge (É. LUSSET, *op. cit.*, p. 118).

*Aimez vos ennemis, bénissez ceux qui vous maudissent, faites du bien à ceux qui vous haïssent, et priez pour ceux qui vous maltraitent et vous persécutent* »<sup>456</sup>. Comme le note le rabbin et écrivain américain Joseph Telushkin, ce précepte a sensiblement influencé la conception du Bien et du Mal en Occident<sup>457</sup>.

106. Au-delà de la doctrine catholique, les textes bibliques véhiculent une image péjorative de la dénonciation. La Genèse débute par Adam dénonçant Ève auprès de Dieu ; le Nouveau Testament se poursuit avec Judas livrant Jésus auprès de l'occupant romain. Le baiser de Judas est un épisode qui a particulièrement marqué notre imaginaire collectif. L'expression « judas » est d'ailleurs passée dans le langage courant comme synonyme de traître. Judas est devenu l'archétype du traître<sup>458</sup>.

Pour autant, la dénonciation n'en est pas moins nécessaire sur le plan symbolique. Adam devait dénoncer Ève pour accéder à la condition de mortel. De même, Jésus devait être livré aux Romains pour être crucifié et ressusciter<sup>459</sup>. Ces mythes rappellent alors que la dénonciation, aussi méprisée soit-elle, est « inhérente à l'humanité. Son déroulement peut être sans fin, tant elle est indissociable de la façon dont l'individu se situe par rapport à l'autre, et plus généralement de la vie en société »<sup>460</sup>.

Les motifs qui ont conduit Judas à trahir son ami sont encore obscures aujourd'hui. L'explication psychologique donnée par le Nouveau Testament ne convainc pas Jean-François Gayraud<sup>461</sup>. La Bible avance que la délation était rémunérée. Judas aurait donc agi par appât du gain. Cependant, la récompense n'équivaut qu'au salaire moyen d'un ouvrier agricole de l'époque, autrement dit un salaire médiocre (trente pièces d'argent). Surtout, en étant le trésorier des disciples de Jésus, Judas pouvait facilement détourner bien davantage d'argent. L'explication historique généralement donnée est tout aussi hasardeuse. Judas aurait livré Jésus pour provoquer un soulèvement populaire et mettre fin à l'occupation romaine. Jésus aurait alors pu être complice du stratège. Une autre version serait qu'il craignait, au contraire, ce révolutionnaire et l'aurait livré afin d'éviter des débordements.

Pour Jean-François Gayraud, l'explication théologique est plus convaincante<sup>462</sup>. Le projet de Dieu impliquait le sacrifice de son fils. Jésus devait mourir en martyr pour accéder au rang de Christ. Toujours sur le plan symbolique, nous décelons, en outre, dans le binôme Jésus/Judas l'expression de l'ambivalence fondamentale qui caractérise la dénonciation : d'une part, Jésus qui dénonce les injustices de l'époque dans le souci de faire le bien (exclusion des handicapés, stigmatisation des prostituées, etc.), d'autre part, Judas qui dénonce l'un des siens à l'occupant illégitime. D'une part, le héros ; d'autre part, le traître.

Ajouté au déterminisme inculqué par la doctrine catholique, cet imaginaire négatif constitue un sérieux frein à la dénonciation dans les pays de tradition catholique. La figure du repentir semble davantage avoir été encouragée : d'un côté, parce que la dénonciation, qui doit demeurer discrète, a pour finalité précise le repentir du délinquant<sup>463</sup> ; d'un autre côté, parce que la pratique

---

<sup>456</sup> Matthieu 5:39 et 44 cité in J. TELUSHKIN, *op. cit.*, p. 375.

<sup>457</sup> J. TELUSHKIN, *ibidem*, p. 375.

<sup>458</sup> S. SCHEHR, « Sociologie de la trahison », *Cahiers internationaux de sociologie*, 2007, n°2, p. 319.

<sup>459</sup> Voy. en ce sens, J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 61-65.

<sup>460</sup> C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 161.

<sup>461</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 63.

<sup>462</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, pp. 64-65.

<sup>463</sup> En ce sens, voy. not. É. LUSSET, *op. cit.*, pp. 112-114.

de l'aveu des pêchés invite directement au repentir<sup>464</sup>. Du reste, le repentir est un mal pour un bien : nous avons vu que la personne suspectée d'hérésie pouvait, durant l'Inquisition, échapper à la mort en dénonçant ses complices<sup>465</sup>.

107. En filigrane, il apparaît que c'est davantage notre rapport à la transparence et au secret qui détermine notre accueil de la dénonciation<sup>466</sup>. Le rapport que nous entretenons avec la transparence influe aussi sur le respect de notre obligation fiscale. La « culture de la taxation » est donc liée à la « culture de la transparence ».

Les pays qui partagent une tradition de la transparence, comme les États-Unis et les pays nordiques sont plus enclins à accueillir le *whistleblowing* que les pays qui défendent une tradition du secret, tels que les pays latins ou romans que sont la France et la Belgique. Les premiers sont majoritairement de tradition protestante tandis que les second sont majoritairement de tradition catholique.

Prenons l'exemple de la Suède. La Suède est un pays nordique qui se caractérise par un niveau faible d'immoralité fiscale<sup>467</sup>. La transparence, en ce compris fiscale, représente en outre une valeur essentielle. La loi fondamentale sur la liberté de la presse (« *Tryckfrihetsförordningen* »), adoptée le 2 décembre 1766, est célèbre pour être le plus ancien texte européen à reconnaître la liberté de la presse et le droit du public à l'information<sup>468</sup>. Elle traduit une « idéologie qui [...] participe largement du mythe de la société suédoise ouverte et transparente »<sup>469</sup>. Au titre de la liberté de la presse, l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 3, de la loi protège le droit de chacun, sauf disposition contraire prévue dans ladite loi, de communiquer des informations et des renseignements sur quelque sujet que ce soit à des fins de publication écrite<sup>470</sup>. Corrélativement, celui qui exerce son droit de communiquer ne peut, en vertu de l'article 3, faire l'objet de représailles<sup>471</sup>. Cette protection est renforcée par le Chapitre 3 de la loi, et spécialement son article 1<sup>er</sup>, qui consacre

---

<sup>464</sup> J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 10.

<sup>465</sup> J. TELUSHKIN, *op. cit.*, p. 197.

<sup>466</sup> Sur le sujet, voy. not. J. GIJSENBORG, « Clashing views of whistleblowing in the US, UK and Germany (1945-2019) », *IWRN Conference Utrecht, 20 & 21 June 2019*, actes à paraître. L'auteur met en avant les trois conceptions de la transparence que partagent les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Allemagne et leur impact sur la reconnaissance juridique et sociale du *whistleblowing*. Les États-Unis partagent une tradition de la transparence, le Royaume-Uni s'inscrit plutôt dans une tradition du secret et l'Allemagne se situe au milieu avec une tradition de la loyauté.

<sup>467</sup> J. ALM & B. TORGLER, « Culture Differences and Taxes Morale in the United States and in Europe », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, Iss. 2, 2006, Table 5 (Tax Morale in Europe and in the United States).

<sup>468</sup> Le texte de la loi, dans sa version telle qu'amendée en 2015, est disponible sur le site du Parlement suédois : [www.riksdagen.se/](http://www.riksdagen.se/) (consulté le 7 septembre 2019).

<sup>469</sup> P. JONASON, « Le droit d'accès à l'information en droit suédois : une épopée de 250 ans », *International Journal of Digital and Data Law*, 2016, n° 2, p. 37. Notons que l'auteur dont les propos sont repris s'exprime plus particulièrement à propos du droit d'accès aux documents.

<sup>470</sup> L'article 1<sup>er</sup>, alinéa 3, du Chapitre 1<sup>er</sup> de la loi suédoise sur la liberté de la presse énonce : « *All persons shall likewise be free, unless otherwise provided in this Act, to communicate information and intelligence on any subject whatsoever, for the purpose of publication in print, to an author or other person who may be deemed to be the originator of material contained in such printed matter, the editor or special editorial office, if any, of the printed matter, or an enterprise which professionally provides news or other information to periodical publications* ».

<sup>471</sup> L'article 3 du Chapitre 1<sup>er</sup> de la loi suédoise sur la liberté de la presse dispose : « *No person may be prosecuted, held liable under penal law, or held liable for damages, on account of an abuse of the freedom of the press or complicity therein, nor may the publication be confiscated or impounded other than as prescribed and in the cases specified in this Act* ».

le droit à l'anonymat des auteurs des écrits imprimés et des personnes qui communiquent des informations en vertu du chapitre 1<sup>er</sup>, article 1<sup>er</sup>, alinéa 3<sup>472</sup>.

On a pu voir dans ces dispositions les prémisses du *whistleblowing*<sup>473</sup>. La loi ne protège en réalité qu'une forme très restreinte de *whistleblowing*, à savoir la révélation d'informations auprès de la presse écrite. La logique processuelle de signalement interne et de signalement externe est donc totalement exclue<sup>474</sup>, tout comme la finalité préventive et coercitive. Le droit de révéler des informations à la presse s'inscrit dans son rôle de contre-pouvoir. De plus, les informations sensibles, en l'occurrence celles ayant trait à la sécurité nationale et aux secrets officiels sont exclues alors qu'elles sont centrales dans le *whistleblowing*.

Reste que la Suède est le premier pays scandinave, et l'un des premiers pays européens, à avoir adopté une loi sur les lanceurs d'alerte<sup>475</sup> en vue de protéger les travailleurs du secteur privé qui dénoncent des irrégularités<sup>476</sup>. Si la loi bénéficie d'un soutien de la part des médias et de l'opinion publique et s'inscrit dans l'idéologie suédoise de société ouverte et transparente, il faut noter que les cas de dénonciation demeurent malgré tout peu fréquents en Suède. L'explication tiendrait dans la volonté d'éviter de critiquer ouvertement ses pairs<sup>477</sup>.

Certains pays, comme la Suisse, échappent cependant à cette classification. De tradition plutôt protestante, avec un contrôle social fort qui influe positivement sur le respect de l'obligation fiscale<sup>478</sup>, la Suisse partage néanmoins une culture du secret. Le règne du secret bancaire durant des décennies en est une illustration. Ceci étant, la dénonciation se pratique assez spontanément en tant que manifestation du contrôle social. D'ailleurs, il faut noter qu'un avant-projet de loi visant à transposer, notamment dans le domaine fiscal, la Directive sur les lanceurs d'alerte est déjà sur la table depuis plusieurs mois en Suisse. Un accord politique tarde cependant à éclore. 108. Au final, il faut admettre que chaque pays entretient un rapport qui lui est propre, toujours paré d'ambiguïtés et de faux fuyants, avec la dénonciation<sup>479</sup>. Ainsi, si les États-Unis, de tradition accusatoire, libérale et protestante, partagent en général une image assez positive du *whistleblowing*, ils sont en proie aux mêmes doutes que les Européens face à la figure de la dénonciation. La population des États-Unis a effectivement « une aversion au moins aussi

---

<sup>472</sup> L'article 1<sup>er</sup> du Chapitre 3 de la loi suédoise sur la liberté de la presse déclare : « *An author of printed matter shall not be obliged to have his or her name, pseudonym or penname set out therein. This applies in a similar manner to a person who has communicated information under Chapter 1, Article 1, paragraph three, and to an editor of printed matter other than a periodical* ».

<sup>473</sup> En ce sens, voy. not. M. BARDIN, « Les "lanceurs d'alerte" à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 256 ; J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 26 ; BLUEPRINT FOR FREE SPEECH, « Whistleblower Protection in Sweden », *Briefing Paper : Whistleblower Protection in the EU*, p. 1, disponible sur <https://blueprintforfreespeech.net/wp-content/uploads/2018/02/EU-briefing-paper-Sweden-english-BP.pdf> (consulté le 7 septembre 2019).

<sup>474</sup> Sur la logique processuelle dont témoignent le *whistleblowing* et l'alerte éthique, voy. not. *infra* n° 240.

<sup>475</sup> Act on Special Protection Against Victimization of Workers who Sound the Alarm on Serious Wrongdoing, 12 January 2016. Un résumé de la loi est disponible en anglais sur [www.dataguidance.com/sweden-establishing-corporate-criminal-activity-may-prove-difficult-whistleblowing-act/](http://www.dataguidance.com/sweden-establishing-corporate-criminal-activity-may-prove-difficult-whistleblowing-act/) (consulté le 20 décembre 2019).

<sup>476</sup> En ce sens, voy. not. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 18.

<sup>477</sup> BLUEPRINT FOR FREE SPEECH, « Whistleblower Protection in Sweden », *op. cit.*, p. 2.

<sup>478</sup> J. ALM & B. TORGLER, *op. cit.*, p. 14.

<sup>479</sup> En ce sens, voy. not. J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, n° 91, 2012, p. 697.

grande que celle des autres démocraties pour la délation, entendue en son sens contemporain »<sup>480</sup>.

En guise d'illustration, mentionnons la question posée par un internaute originaire de Tualatin (Oregon) sur un forum de discussion sur le Net : « *Toute ma vie, j'ai cru que c'était mesquin d'être un rapporteur. Désormais, il y a d'importantes révélations faites par des lanceurs d'alerte : Enron, faiblesse du pouvoir atomique, sont deux qui me viennent à l'esprit. Y-a-t-il une différence ?* »<sup>481</sup>.

Cette question émerge fréquemment dans la culture américaine à tel point qu'elle figure au centre des caricatures sur le sujet. Il n'est pas rare de tomber sur une illustration reprenant des enfants, dont l'un est accusé par les autres de « *tattle-tale* », et lui de répondre « *I prefer whistle-blower* »<sup>482</sup>.

Les Britanniques, qui connaissent de longue date la pratique institutionnalisée de la dénonciation, témoignent de la même réserve. La section « FAQs » du site Internet de *Public Concern At Work*, le Point de contact britannique pour les *whistleblowers*<sup>483</sup>, précise ainsi sous l'onglet : « *Isn't a whistleblower a snitch / grass / tattle-tale / rat ?* » en quoi le *whistleblower* se distingue du délateur<sup>484</sup>.

Aussi, la langue française n'est pas la seule langue à avoir développé toute une terminologie négative autour de la dénonciation et de la collaboration. Seul le dénonciateur professionnel, le *whistleblower sensu stricto*, jouit d'une image favorable en langue anglaise.

Un auteur américain évoque très justement l'ambivalence, à l'entame d'un article intitulé « *Retribution for Rats* »<sup>485</sup> : « pour les mafieux, il s'agit d'un "rat" ; pour les dealers de drogues, il s'agit d'une "balance" ; pour les enfants à l'école, il s'agit d'un "rapporteur" ; pour les dirigeants d'une entreprise, il s'agit d'un "lanceur d'alerte". Pour la police, il s'agit d'un "informateur" ; pour les procureurs, un "collaborateur". Quel que soit le nom qu'on lui attribue, la personne qui trahit ses associés auprès des autorités est presque universellement vilipendée. Dans les films, à la télévision, dans la littérature, le collaborateur incarne tout ce que la société méprise : il est déloyal, fourbe, cupide, égoïste et faible »<sup>486</sup>.

---

<sup>480</sup> J.-P. BRODEUR, *op. cit.*, p. 10.

<sup>481</sup> Nous traduisons. En langue originale, il faut lire : « *All my life I have believed it is lowdown to be a tattle-tale. Yet there have been important revelations by whistle-blowers: Enron, atomic power leak, are two that come to mind. Do you think there is a difference?* » (<http://www.ifish.net/board/showthread.php?t=441874> (consulté le 15 juin 2018)).

<sup>482</sup> Le cartoon le plus célèbre est celui de Rob Rogers, publié en 2002 dans le journal *Pittsburg Post-Gazette*. Il est disponible à l'adresse suivante : <https://www.cartoonstock.com/directory/w/whistleblower.asp> (consulté le 15 juin 2018).

<sup>483</sup> Notons que « *Public Concern At Work* » (PCAW) a été rebaptisé « *Protect* » en 2018.

<sup>484</sup> « *Isn't a whistleblower a snitch / grass / tattle-tale / rat ?* », *FAQS*, disponible sur <http://www.pcaw.org.uk/individual-advice/faqs> (consulté le 30 août 2018).

<sup>485</sup> M. A. SIMONS, « *Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement* », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, pp. 1-65.

<sup>486</sup> Dans le texte original, on lit : « *To mobsters, he is a "rat"; to drug dealers, a "snitch." To school children, he is a "tattletale"; to corporate executives, a "whistle-blower." To cops, he is an "informant"; to prosecutors, a "cooperator." By whatever name he is known, the person who betrays his associates to the authorities is almost universally reviled. In movies, on television, in literature, the cooperator embodies all that society holds in contempt: he is disloyal, deceitful, greedy, selfish, and weak* ».

## Section 2. La dénonciation traditionnelle

109. Comme le fait observer Monsieur le procureur général Serge Brahy dans le cadre d'une mercuriale rappelé à l'entame de l'étude :

*« La contribution à la recherche des infractions s'impose en premier lieu aux personnes investies d'une charge publique à la disposition desquelles l'État met pour la réalisation de leurs activités spécifiques, des archives, des documents, des techniques de recherche ou de constat. C'est ce bagage professionnel, cet accès à une mine quasi inépuisable de renseignements qui désignent les titulaires de ces fonctions comme pourvoyeurs supplétifs de la justice pour compléter les sources qui l'alimentent traditionnellement »<sup>487</sup>.*

La dénonciation s'impose donc tout d'abord aux fonctionnaires et agents de l'État. C'est la dénonciation « officielle ».

Mais, continue-t-il :

*« Un pas de plus peut être franchi. On peut associer tous les membres du corps social à l'œuvre commune et leur imposer l'obligation de contribuer autant qu'ils le peuvent à l'observation des lois et à la garde des droits de chacun d'eux. Le caractère officiel des uns, le caractère privé des autres impliquent des différenciations dans les exigences »<sup>488</sup>.*

C'est la dénonciation « civique » ou « privée ». Celle-ci prend sa source, comme nous l'avons vu, dans la conception républicaine de la dénonciation qui a émergé à la sortie de la Révolution française<sup>489</sup>.

110. On peut distinguer deux modèles eu égard à la conception politique de l'État en vigueur: d'un côté, le modèle individualiste (américain), calqué sur le *Qui Tam* romain, en vertu duquel le dénonciateur peut agir en justice au nom de la collectivité et recevoir *in fine* une récompense financière (§ 1<sup>er</sup>) et de l'autre côté, le modèle étatiste (européen), selon lequel le dénonciateur confie la poursuite des faits qu'il est tenu de dénoncer à un représentant de l'État spécifiquement affecté à cette tâche, le Ministère public (§ 2).

### § 1. La dénonciation avec récompense (« *Bounty Model* »)

111. L'octroi d'une récompense est perçu comme une compensation pour l'action menée en justice par le dénonciateur et pour les risques pris par ce dernier. Certains corollaires négatifs de son action ne peuvent pas – ou difficilement – être pris en compte juridiquement. On pense à des conséquences personnelles telles qu'un divorce ou une dépression. La récompense est donc perçue tant comme un incitant que comme une forme de protection.

---

<sup>487</sup> S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », mercuriale prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 950.

<sup>488</sup> S. BRAHY, *ibidem*, p. 950.

<sup>489</sup> Sur la dénonciation républicaine, voy. *supra* nos 75 et s.

Le recours à l'octroi de récompenses comme incitant à la dénonciation repose aux États-Unis<sup>490</sup> sur la redécouverte du *Qui Tam*. Ce principe ancien, qui remonte aux *delatores* de l'Antiquité<sup>491</sup>, est fortement ancré dans la culture de *Common Law* puisqu'il remonte au Moyen Âge anglais<sup>492</sup>.

Les lois *Qui Tam* revêtent deux aspects : un aspect substantiel, qui prohibe certains comportements tels que la fraude par exemple, et un aspect procédural, qui permet à un individu d'agir en justice pour le compte de l'État. C'est là que réside la spécificité de la loi *Qui Tam*.

112. La plus connue des lois *Qui Tam* est le *False Claims Act* (FCA).

Ce texte remonte à la guerre de Sécession (1863) et fut adopté pour faire face à des fraudes perpétrées par des fournisseurs du Gouvernement<sup>493</sup>. Des marchandises défectueuses auraient été livrées aux armées de l'Union. Depuis lors, le *False Claims Act* est toujours en vigueur et demeure le plus ancien mécanisme d'exécution privée<sup>494</sup>. Plusieurs fois modifié depuis son adoption, il permet au *whistleblower*, appelé dans ce cadre « *relator* », de dénoncer toute fraude liée aux transactions qui impliquent des déboursments de la part du gouvernement fédéral.

Même si une opinion majoritaire semble aller dans ce sens<sup>495</sup>, il est assez controversé aux États-Unis de voir dans le *False Claims Act* l'acte de naissance du *whistleblowing*. À la différence de la plupart des législations relatives au *whistleblowing*, il n'est en effet pas requis que le *relator* soit un employé<sup>496</sup>. De plus, il faut reconnaître que le « *whistleblowing* » n'existait nullement à l'époque de la guerre de sécession. Nous verrons que le *whistleblowing* s'est primitivement construit dans les années '70 comme une forme de dissidence au sein d'une relation professionnelle, ce qui diffère du cas de figure visé par le *False Claims Act*.

113. La redécouverte du *Qui Tam* aux États-Unis a suscité un grand intérêt parmi la doctrine et certains auteurs y ont vu une inconstitutionnalité potentielle.

Du point de vue constitutionnel, on a pu défendre<sup>497</sup> que le dénonciateur n'était pas habilité à défendre les intérêts du peuple ni à participer à l'exécution des lois dès l'instant où il poursuit

---

<sup>490</sup> Notons que la Malaisie et la Corée connaissent un programme similaire de récompenses financières (voy. UNODC, *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 67).

<sup>491</sup> En ce sens, voy. not. J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, Vol. 78, Nbr 3, Article 2, 2000, p. 566 ; D. BANISAR, « Whistleblowing : International Standards and Developments » in *Corruption and Transparency : Debating the Frontiers between State, Market and Society* (I. SANDOVAL, ed.), World Bank-Institute for Social Research, Washington D.C., UNAM, 2011, p. 20, disponible sur <https://ssrn.com>

<sup>492</sup> Sur la redécouverte du *Qui Tam* durant le Moyen-Âge, voy. *supra* n<sup>os</sup> 54 et s.

<sup>493</sup> T.M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 65, disponible sur <http://digitalcommons.law.seattleu.edu/sjsj/vol11/iss2> (consulté le 11 mai 2017).

<sup>494</sup> B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 342.

<sup>495</sup> Voy. not. T.M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, pp. 665 ; J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 566 ; D. BANISAR, *op. cit.*, p. 20.

<sup>496</sup> T.M. DWORKIN & A.J. BROWN, *ibidem*, p. 666, note 67.

<sup>497</sup> Voy. not. J. D. BESSLER, « The Public Interest and the Unconstitutionality of Private Prosecutors », *Arkansas Law Review*, Vol. 47, Nbr 3, 1994, pp. 511-602. Voy. aussi J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 543-545.



nécessairement un intérêt personnel – outre l'intérêt général poursuivi – et ne tire ses pouvoirs ni de la Constitution<sup>498</sup> ni en vertu de cette dernière.

Cet argument a cependant été rapidement balayé compte tenu de la tradition politique américaine<sup>499</sup>. Il est par ailleurs apparu plus tard que la dénonciation de comportements répréhensibles était protégée par le Premier Amendement qui consacre la liberté d'expression aux États-Unis<sup>500</sup>.

Les lois américaines qui prévoient l'octroi de récompenses ne mettent pas toutes en œuvre le principe du *Qui Tam*. Comme nous le verrons, certaines sont simplement « indemnitaires » ou « rétributives »<sup>501</sup>. À la différence des lois *Qui Tam*, elles n'attendent pas des particuliers (« *private citizens* ») qu'ils agissent en justice. Ces derniers sont invités à dénoncer les faits auprès d'une autorité qui mènera elle-même l'enquête et intentera un recours, le cas échéant. Si la plainte permet à l'État de recouvrer un certain montant, le dénonciateur recevra une prime qui prendra la forme d'un pourcentage du montant recouvert. De tels seuils ne sont pas prévus dans les lois *Qui Tam*<sup>502</sup>.

114. Si l'octroi de récompenses était à l'origine l'apanage de l'État américain, il convient de souligner que les entreprises privées se mettent aussi à promettre des récompenses en vue d'inciter à la dénonciation des comportements qui menacent leur activité économique<sup>503</sup>.

Face au scandale de l'affaire « *Cambridge Analytica* », l'entreprise américaine *Facebook* a par exemple décidé de créer un « programme de signalement d'abus de données basé sur un système de récompenses » (« *Data Abuse Bounty Program* ») dans le but de l'aider à protéger les données de ses utilisateurs. Les cas qui se révèlent fondés peuvent mener à l'octroi d'une récompense de 500 \$ au minimum<sup>504</sup>. La presse évoque un montant maximum de 40.000 \$<sup>505</sup>.

## § 2. La dénonciation sans récompense (« *Duty Model* »)

115. L'octroi d'une récompense n'est pas le seul incitant possible. Pour inciter à la dénonciation, il est aussi possible de prévoir une obligation de dénonciation<sup>506</sup>. Cette approche

---

<sup>498</sup> D'après la Constitution américaine, le pouvoir exécutif est dévolu au Président des États-Unis et il s'exerce selon les principes fondamentaux exercés par la Constitution.

<sup>499</sup> E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, p. 324, note 207. Sur la tradition politique américaine, voy. *supra* n<sup>os</sup> 95 et s.

<sup>500</sup> Voy. *infra* la Section 5 « *Media Model* ».

<sup>501</sup> J. SCHWARTZ MIRALLES, « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n<sup>o</sup> 10, 2016, p. 2.

<sup>502</sup> False Claims Act Ressource Center, « IRS Whistleblowers Lawyers », disponible sur [www.falseclaimsact.com](http://www.falseclaimsact.com) (consulté le 11 février 2017).

<sup>503</sup> Elleta Sangrey Callahan et Terry Morehead Dworkin avaient déjà prédit une telle évolution en 1992 : E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, p. 273, note 1.

<sup>504</sup> *Data Abuse Bounty Program*, Questions/Réponses, [www.facebook.com](https://www.facebook.com) (consulté le 12 avril 2018).

<sup>505</sup> Voy. not. C. NGUYEN, « Facebook will offer you \$40,000 to find the next Cambridge Analytica », 10 April 2018, *Digital Trends*, disponible sur [www.digitaltrends.com](http://www.digitaltrends.com) (consulté le 12 avril 2018) ; A. NG, « Facebook launches bug bounty program to report data thieves », 10 April 2018, *CNet.com*, disponible sur [www.cnet.com](http://www.cnet.com) (consulté le 12 avril 2018).

<sup>506</sup> À côté de l'octroi d'une récompense et de la création d'une obligation, l'histoire nous a montré que la contrainte physique, la propagande et l'appel public à la dénonciation pouvaient aussi servir d'incitants. L'appel public est toujours utilisé de nos jours. Pensons à ce que la police appelle pudiquement les « appels à témoins ».



semble, en particulier, mieux fonctionner vis-à-vis des personnes soumises à une obligation de secret professionnel et/ou à une déontologie professionnelle puisqu'elle suppose que le conflit de loyautés soit réglé légalement. Il peut, par ailleurs, sembler plus proportionné d'instaurer des obligations spécifiques de dénonciation que de promouvoir la dénonciation générale. La monétarisation d'une mission d'intérêt public pourrait aussi se voir réserver un mauvais accueil dans des pays de tradition catholique, tels que la Belgique et la France.

C'est ainsi qu'en France et en Belgique, il a été opté pour l'établissement d'une obligation de dénonciation des faits les plus graves.

Le droit français et le droit belge diffèrent néanmoins fortement.

116. Le droit français connaît le délit de non-dénonciation, dit aussi de « non révélation ».

Les articles 103 et 107 du Code pénal de 1810 sanctionnent pénalement la non-dénonciation de crimes compromettant la sûreté intérieure ou extérieure de l'État. Le délit de non-dénonciation du crime de lèse-majesté remonte à une ordonnance de Louis XI du 22 décembre 1477<sup>507</sup>.

Abrogées par la loi du 28 avril 1832, d'inspiration libérale, ces dispositions ont ressurgi à la moitié du XX<sup>e</sup> siècle. Le caractère réaliste des politiques criminelles adoptées à la suite de la Première Guerre mondiale a en effet mené à un rétablissement du délit de non-dénonciation et à une multiplication de ces hypothèses<sup>508</sup>. En outre, l'ordonnance du 25 juin 1945 concernant le concours des citoyens à la justice et à la sûreté publique intègre, sous la rubrique « Délits d'omission contre l'administration de la justice » du Code pénal de 1810, une sanction pénale en cas de non-dénonciation des crimes<sup>509</sup>. L'ordonnance visait à remplacer les mesures plus drastiques prises durant la guerre par le régime de Vichy à l'égard des personnes coupables de non-dénonciation.

L'article 434-1 du nouveau Code pénal français reprend en substance cette disposition en ce qu'il énonce que :

« le fait, pour quiconque ayant connaissance d'un crime dont il est encore possible de prévenir ou de limiter les effets, ou dont les auteurs sont susceptibles de commettre de nouveaux crimes qui pourraient être empêchés, de ne pas en informer les autorités judiciaires ou administratives est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende.

Sont exceptés des dispositions qui précèdent, sauf en ce qui concerne les crimes commis sur les mineurs :

---

<sup>507</sup> L'ordonnance de Louis XI déclare: « *que toutes personnes quelconques qui sauront ou auront connaissance de quelques traités, machinations, conspirations et entreprises qui se feront à l'encontre de notre personne, de nos successeurs, et aussi à l'encontre de l'Etat et sûreté de nous ou d'eux et de la chose publique de notre royaume, soient tenues et réputées criminelles de crime de lèse-majesté si elles ne les révèlent* » (A. CHAUEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 229, n° 3136).

<sup>508</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, pp. 70-71, n° 116.

<sup>509</sup> Sur cette ordonnance et le délit de non-dénonciation en France à la sortie de la Seconde Guerre mondiale, voy. not. H. DONNEDIEU DE VABRES, *ibidem*, p. 71, n° 116.

1° Les parents en ligne directe et leurs conjoints, ainsi que les frères et soeurs et leurs conjoints, de l'auteur ou du complice du crime ;

2° Le conjoint de l'auteur ou du complice du crime, ou la personne qui vit notoirement en situation maritale avec lui.

Sont également exceptées des dispositions du premier alinéa les personnes astreintes au secret « professionnel ».

117. En Belgique, l'obligation de dénonciation civique est nettement plus limitée. L'article 30 du Code d'instruction criminelle, qui reprend *in extenso* l'article 30 du Code (français) d'instruction criminelle de 1808, est rédigé comme suit :

« toute personne qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenue d'en donner avis au procureur du Roi soit au lieu du crime ou délit, soit du lieu où l'inculpé pourra être trouvé ».

Le non-respect de cette obligation n'est par ailleurs pas sanctionné pénalement de sorte que l'on ne peut parler de délit de non-dénonciation en droit belge.

118. S'agissant de l'obligation de dénonciation par un fonctionnaire, soit la dénonciation « officielle », il faut noter que l'article 40, alinéa 2, du Code français de procédure pénale oblige tout agent public à signaler au procureur de la République tout crime ou délit dont il a connaissance dans l'exercice de ses fonctions<sup>510</sup>.

Cette obligation, tirée du Code d'instruction criminelle de 1808<sup>511</sup>, a été reprise à l'article 29 du Code belge d'instruction criminelle.

En Belgique<sup>512</sup> comme en France<sup>513</sup>, le non-respect de l'obligation de dénonciation officielle n'est pas sanctionnée pénalement, mais elle peut donner lieu à des poursuites disciplinaires<sup>514</sup>

---

<sup>510</sup> N.-M. MEYER, « L'alerte éthique dans le monde et en France », intervention aux 11<sup>èmes</sup> Journées Droit de la Santé et du Médicament (LEEM) les 30 et 31 janvier 2014, p. 5, disponible sur le site Internet de Transparency International-France (consulté le 16 novembre 2016) ; N.-M. MEYER, *Rapport 2012 à Transparency International : « L'alerte éthique ou whistleblowing en France »*, 2012, p. 4.

<sup>511</sup> L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Editions de Santé, 2014, p. 26.

<sup>512</sup> Les articles 422<sup>bis</sup> et 422<sup>ter</sup> du Code pénal sanctionnent en droit belge la non-assistance à personne en danger. L'article 422<sup>quater</sup> du Code pénal prévoit une aggravation de la peine lorsque la non-assistance est motivée par un critère discriminatoire.

<sup>513</sup> L'article 223-6176 du Code pénal français sanctionne la non-assistance à personne en péril.

<sup>514</sup> En Belgique, la sanction est infligée sur pied de l'article 7, § 3, de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'État (*M.B.*, 8 octobre 1937) qui énonce que, « sans préjudice de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'agent de l'État informe son supérieur hiérarchique ou, si nécessaire, un supérieur hiérarchique plus élevé, de toute illégalité ou irrégularité dont il a connaissance ». Ce texte a été maintes fois modifié. Pour une version coordonnée, voy. le portail du personnel fédéral, accessible à l'adresse [https://fedweb.belgium.be/fr/reglementation/19371002\\_ar\\_statut](https://fedweb.belgium.be/fr/reglementation/19371002_ar_statut) (consulté le 14 septembre 2019).

voire pénales en cas de non-assistance à une personne en danger<sup>515</sup>. Des poursuites pénales peuvent en outre être intentées en France sur pied de l'article 434-1 du Code pénal français<sup>516</sup>.

Ni la disposition française<sup>517</sup> ni la disposition belge<sup>518</sup> ne peuvent être considérées comme instituant un dispositif d'alerte professionnelle. Elles participent à la logique, mais elles sont trop limitées dans leur champ, en ce qu'elles ne portent que sur les crimes et délits et ne s'appliquent qu'aux personnes exerçant un pouvoir public. Aussi et surtout, elles ne prévoient aucune protection pour les fonctionnaires qui y recourent. Ce faisant, des auteurs plaident en faveur d'une réécriture de ces dispositions en vue de rendre compte des évolutions juridiques dans le domaine de l'alerte<sup>519</sup>.

119. En marge de ces deux obligations « traditionnelles » de dénonciation – civique et officielle – on assiste depuis plusieurs années à une augmentation des obligations de dénonciation à charge des personnes soumises au secret professionnel, spécialement dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et la délinquance financière<sup>520</sup>. Il s'agit d'autant d'hypothèses nouvelles de levée du secret professionnel<sup>521</sup>. En outre, il faut noter que la France et la Belgique n'ignorent pas pour autant l'allocation de récompenses, mais une telle mesure revêt un caractère exceptionnel<sup>522</sup>.

### **Section 3. La protection de l'expression du travailleur (« *Anti-Retaliation Model* »)**

120. Le risque de représailles représentant le premier obstacle à la dénonciation, une façon d'inciter à la dénonciation peut être de protéger contre ces représailles celui qui ose parler.

---

<sup>515</sup> En Belgique, voy. not. M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 286. En France, voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Editions de Santé, 2014, p. 27.

<sup>516</sup> En ce sens, voy. Conseil d'État français, *Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 42.

<sup>517</sup> S'agissant de l'article 40 du Code français de procédure pénale, voy. N.-M. MEYER, *Rapport 2012 à Transparency International*, op. cit., p. 4.

<sup>518</sup> S'agissant de l'article 29 du C.i.cr., voy. I. OPDEBEEK & A. COOLSAET, *Algemene beginselen van ambtenarentucht*, Bruges, Die Keure, 2011, p. 453; J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE & M. STINCKENS (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012, p. 123.

<sup>519</sup> En France, voy. not. N.-M. MEYER, *Rapport 2012 à Transparency International*, op. cit., p. 4. En Belgique, voy. not. J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE & M. STINCKENS (coord.), op. cit., p. 123. En attendant une telle révision, nous verrons qu'une protection est garantie pour les fonctionnaires « lanceurs d'alerte » par le truchement de lois spécifiques.

<sup>520</sup> Citons, par exemple, l'obligation de dénonciation des soupçons de blanchiment contenue dans la législation anti-blanchiment ainsi que l'obligation de dénonciation des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs établie par la directive « DAC 6 ». Nous y reviendrons dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>521</sup> Sur la levée du secret professionnel motivée par une obligation de dénonciation, voy. *infra* nos 766 et s.

<sup>522</sup> Sur l'octroi de récompenses en France, voy. *infra* nos 574 et s. Sur l'octroi de récompenses en Belgique, voy. *infra* nos 745 et s.

C'est la première approche à avoir été adoptée au niveau international. Ainsi, l'article 5 de la Convention sur le licenciement de l'Organisation internationale du Travail, adoptée en 1982, prévoit expressément que :

« [n]e constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes »<sup>523</sup>.

La disposition s'inspire d'un texte américain adopté quelques années auparavant, le « *Civil Service Reform Act* » (CSRA)<sup>524</sup>.

121. Avant que l'octroi de récompenses ne devienne la norme aux États-Unis, la protection des lanceurs d'alerte résidait principalement dans la protection contre les représailles. Cette protection comporte la possibilité de récupérer son salaire et les autres avantages professionnels qui y sont liés, ainsi que son emploi s'il a été perdu.

L'approche s'est toutefois soldée par un échec<sup>525</sup>. À l'époque, la plupart des travailleurs du secteur privé étaient, en effet, employés « *at will* ». Un employé « *at will* » est quelqu'un qui travaille sans contrat à durée déterminée et peut être licencié à tout moment sans aucune raison<sup>526</sup>. L'exception de politique publique (« *public policy exception* ») est progressivement venue atténuer la doctrine de l'*employment at will*, mais ce moyen de défense ne peut s'appliquer que si le travailleur a été licencié. Cela implique également que le travailleur réussisse à intenter un procès en responsabilité délictuelle (*tort*) et qu'il réussisse à démontrer que l'employeur s'est livré à des pratiques illégales<sup>527</sup>.

De surcroît, le droit américain de l'alerte se caractérise par un patchwork de législations, parfois très contrastées, d'un état à un autre.

Les employés du secteur public ont, en revanche, une certaine protection constitutionnelle et la plupart des employés syndiqués – ce qui est de plus en plus le cas aux États-Unis – sont protégés par une clause contractuelle de « juste cause »<sup>528</sup>.

122. La Belgique et la France ont aussi privilégié une telle approche en vue de protéger la liberté d'expression des travailleurs<sup>529</sup>. La protection des personnes qui dénoncent des faits stigmatisés par l'État est une pratique ancienne dans nos contrées, quoiqu'une telle protection

---

<sup>523</sup> Convention sur le licenciement n° 158 du 22 juin 1982 de l'OIT.

<sup>524</sup> *Civil Service Reform Act*, Pub. L. No. 95-454, 92 Stat. 1111 (1978) (codified as amended in scattered sections of 5 U.S.C.) cité in T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 653. Sur le CSRA, voy. *infra* n°s 564 et s.

<sup>525</sup> Sur la portée de la protection des travailleurs qui lancent l'alerte en droit américain du travail, voy. not. R.-L. LIEBERWITZ, « Chapitre XVII - Dénonciation sur le lieu de travail : controverses et contradictions » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation ?* (I. DAUGAREILH, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 387-390.

<sup>526</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 657, note 11.

<sup>527</sup> T. A. HALBERT, « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Art. 2, 1985, p. 4.

<sup>528</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, pp. 656-657.

<sup>529</sup> Pour la France, voy. not. en ce sens, P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.* n°10, 2016, p. 8 ; O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 23.

– la « *protection et sauve-garde du roy* » – n'ait jamais eu auparavant pour ambition de reconnaître une quelconque liberté de parole aux individus<sup>530</sup>.

La protection prévue en droits belge et français diverge néanmoins fortement de celle accordée en droit américain. En droits belge et français, les travailleurs qui dénoncent des faits constitutifs de harcèlement<sup>531</sup> ou de discrimination<sup>532</sup> jouissent d'une protection renforcée contre le licenciement. Le travailleur licencié pour avoir déposé plainte pour harcèlement ou discrimination peut demander sa réintégration au sein de l'entreprise ou, en cas de refus de l'employeur, une indemnité<sup>533</sup>. Aussi et surtout, les représentants du personnel bénéficient, en tant que contre-pouvoir à l'autorité patronale, d'une protection spéciale contre le licenciement en vue de mener à bien leur mission<sup>534</sup>. En Belgique, la loi du 19 mars 1991 organise un régime de licenciement particulier pour les (candidats) délégués du personnel aux conseils d'entreprise (CE) et au comité pour la prévention et la protection au travail (CPPT), ainsi que pour les (candidats) délégués du personnel<sup>535</sup>.

En général, on estime que la protection importante concédée par le droit du travail tant aux travailleurs ordinaires qu'aux travailleurs protégés et aux représentants du personnel explique que la France et la Belgique aient tardé à reconnaître un statut spécifique au « lanceur d'alerte »<sup>536</sup>.

Comme en matière pénale, les législateurs belge et français ont donc opté pour un système de représentation : là où les intérêts de la société sont défendus par un organe spécialement créé à cet effet, le Ministère public, les intérêts des travailleurs sont ici défendus par des organes spécialement chargés de cette mission, les représentants du personnel et les organes de concertation sociale.

---

<sup>530</sup> Sur la « *protection et sauve-garde du roy* », voy. *supra* n° 66.

<sup>531</sup> Article 32*tredecies* de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 18 septembre 1996. Pour une analyse de la dénonciation à l'aune de cette loi, voy. J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, pp. 489-544. S'agissant de la France, voy. les articles L1152-1 à L1152-6 du Code du travail.

<sup>532</sup> Article 16 de la loi du 10 juin 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination, *M.B.*, 30 mai 2007. Notons que la Loi Genre protège aussi en Belgique les témoins d'une discrimination fondée sur le sexe dès l'instant où ils peuvent aussi faire l'objet de mesures de représailles prises par leur employeur. S'agissant de la France, voy. les articles L1132-1 à L1132-4 du Code du travail.

<sup>533</sup> A.-V. MICHAUX, *Eléments de droit du travail*, Précis de la Faculté de Droit des Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 416-417.

<sup>534</sup> Sur le sujet, voy. B. PATERNOSTRE (en coll. avec Ch. BROUCKE), « Les protections contre le licenciement : essai de synthèse », *Orientations*, 2005, n° 5, pp. 1-17 et *Orientations*, 2005, n° 6, pp. 1-18; A.-V. MICHAUX, *ibidem*, pp. 417-426.

<sup>535</sup> Loi du 19 mars 1991 portant un régime de licenciement particulier pour les délégués du personnel aux conseils d'entreprise et aux comités de sécurité, d'hygiène et d'embellissement des lieux de travail, ainsi que pour les candidats délégués du personnel, *M.B.*, 29 mars 1991. En droit français, voy. les articles L2411-1 à L2411-22 et R2421-1 à R2421-16 du Code du travail.

<sup>536</sup> En ce sens, voy. P. ABADIE, *op. cit.*, p. 8.

#### **Section 4. La mise en place de dispositifs d'alerte professionnelle (« *Structural Model* »)**

123. Certaines lois de dénonciation ne se contentent pas de protéger les dénonciateurs des représailles ou de leur promettre des récompenses. Certaines lois incitent ou obligent les organisations à inclure dans leur structure même la promotion de la dénonciation via des canaux exprès de signalement et la protection de la personne qui utilise ces canaux<sup>537</sup>. Cette approche est dite structurelle (§ 2).

La création d'obligations de mise en place de dispositifs d'alerte professionnelle procède toujours de la même conjoncture, tant en Europe qu'aux États-Unis: une série de crises conjuguée à une perte de confiance de l'opinion publique dans les mécanismes traditionnels permettant de prévenir et de réagir à ces crises<sup>538</sup>.

Ces obligations légales traduisent, ce faisant, une nouvelle vision de la gestion des risques tant aux États-Unis<sup>539</sup>, en France<sup>540</sup> qu'en Europe<sup>541</sup> dans un contexte de crises et de scandales de grande envergure (§ 1<sup>er</sup>). L'implémentation de ces dispositifs a donc dû être accompagnée d'un long travail de légitimation, principalement réalisé par les organisations non gouvernementales et les activistes<sup>542</sup>.

Ceci étant, il faut souligner que la conception française de l'alerte professionnelle est centrée sur la notion de risque (déviance), alors que la conception anglo-saxonne cible, à la base, la notion d'infraction à la loi (délinquance)<sup>543</sup>.

##### **§ 1. Le *whistleblowing* comme outil de gestion des risques**

124. Trois événements de dimension planétaire sont à l'origine de la nouvelle approche basée sur le risque.

Tout d'abord, les attentats de New York du 11 septembre 2001. Les commissions mises en place à sa suite révèlent l'inefficacité du « SIGINT » (« *Signal Intelligence* »), à savoir le

---

<sup>537</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 679.

<sup>538</sup> Voy. not. M. BARDIN, « Les « lanceurs d'alerte » à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 257.

<sup>539</sup> Sur le *whistleblowing* comme outil de gestion des risques, voy. not. E. TSAHURIDU « Whistleblowing management is Risk management » in *Whistleblowing and Democratic Values* (D. LEWIS & W. VANDEKERCKHOVE, éd.), London, International Whistleblowing Research Network, 2011, pp. 56-69.

<sup>540</sup> Sur l'alerte éthique comme outil de gestion des risques, voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 3.

<sup>541</sup> La crise économique a fait prendre conscience tant au politique qu'à l'opinion publique de l'importance de la transparence fiscale et du rôle bénéfique joué à ce sujet par les lanceurs d'alerte. Voy. not. L. JOHNSON, « Whistleblowing and investigative journalism: reputational damage and the private governance of aggressive tax planning » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, p. 277.

<sup>542</sup> Pour la France, voy. not. N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 390-391.

<sup>543</sup> La différence est cependant assez théorique, les deux composantes s'exprimant dans les deux conceptions, mais avec des intensités variables.

renseignement procuré par des technologies d'interception des communications, à prévenir le déroulement des attentats, et ce alors que les États-Unis jouissent d'un quasi monopole en la matière grâce à son agence de renseignements ultra perfectionnée, la *National Security Agency* (NSA)<sup>544</sup>. Lesdites commissions préconisent alors un retour au « HUMINT » (« *Human Intelligence* »), c'est-à-dire le renseignement fourni par des sources humaines, qui repose précisément sur la dénonciation et l'infiltration<sup>545</sup>.

Comme le note Francis Chateauraynaud, de tout temps, des personnes ont joué, au sein de groupes, tribus ou de sociétés, le rôle de guetteur, de veilleur ou de sentinelle. Partant, « le lanceur d'alerte remplit [...] une fonction universelle qui consiste à éviter que le pire ne se produise. Le fait que l'on en parle plus aujourd'hui est surtout un symptôme de vulnérabilité de nos sociétés »<sup>546</sup>.

Ensuite, la faillite des grandes multinationales *Enron*, *WorldCom* et *Parmalat*<sup>547</sup>. À la suite de leur faillite, dont les causes ont été révélées en partie grâce au concours de lanceuses d'alerte, le Congrès américain décide d'obliger les entreprises publiques et les entreprises cotées sur un marché américain à mettre en place des dispositifs d'alerte interne sur les problèmes de comptabilité et d'audit et de protéger les personnes ayant recours à de tels dispositifs. Le texte en cause est le fameux « *Sarbanes-Oxley Act* » (dit « *SOX Act* ») qui a lancé le mouvement de colonisation de l'ordre juridique européen par le *whistleblowing* américain.

Enfin, la crise systémique de 2008. Face à l'inefficacité du *SOX Act* à prévenir la crise financière, le législateur américain décide de réformer ledit texte, au travers du « *Dodd-Frank Act* », de façon à améliorer le programme de récompenses. Les conséquences dramatiques de la crise amènent aussi le législateur européen à prévoir la mise en place de tels dispositifs de dénonciation dans le domaine des entreprises d'assurances<sup>548</sup> et des institutions de crédit<sup>549</sup>, ainsi que dans celui des entreprises cotées pour ce qui est des abus de marché<sup>550</sup>. Enfin, nous aurons l'occasion de souligner, dans la suite de l'étude, l'impact exercé par la crise systémique de 2008 sur l'éveil des consciences du politique et de l'opinion publique quant à la transparence fiscale et au rôle des lanceurs d'alerte fiscale en la matière<sup>551</sup>.

---

<sup>544</sup> J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 23.

<sup>545</sup> A cet égard, on peut s'interroger, sans y réfléchir dans le cadre de la présente étude, sur l'impact qu'auront les robots, à la frontière du SIGINT et du HUMINT, sur la gestion des risques.

<sup>546</sup> « Francis Chateauraynaud: « Une fonction universelle qui tient de plus en plus de place », *La Croix*, propos recueillis par Emmanuelle Réju, le 29/10/2012 à 15h40, disponible à l'adresse [www.la-croix.com](http://www.la-croix.com) (consulté le 31 mai 2017).

<sup>547</sup> Sur la faillites de ces entreprises et leur rôle quant à la construction d'un cadre juridique protecteur des lanceurs d'alerte, voy. *infra* Titre II, Chapitre 1<sup>er</sup>, de la présente partie.

<sup>548</sup> Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (directive Solvabilité II), *J.O.U.E.*, L335, 17 décembre 2009.

<sup>549</sup> Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive bancaire), *J.O.U.E.*, L176, 27 juin 2013.

<sup>550</sup> Règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014.

<sup>551</sup> En ce sens, voy. not. L. JOHNSON, *op. cit.*, p. 277.

## § 2. Le *whistleblowing* comme technique de gouvernance

125. Le *SOX Act* est particulier en ce qu'il incite ou oblige les organisations à inclure dans leur structure même, dans leur mode de gouvernance, la promotion de la dénonciation via des canaux exprès de signalement et la protection de la personne qui utilise ces canaux<sup>552</sup>.

Cette logique structurelle a également précédé la création de l'*Office of Special Counsel* pour traiter les dénonciations effectuées sur pied du *Civil Service Reform Act*, qui procède à l'origine du modèle « anti-représailles ». Ceci témoigne du fait que, comme toute classification, la classification proposée ne colle qu'imparfaitement à la réalité. Elle permet toutefois de mieux la comprendre et de faciliter sa saisie par le droit.

C'est à l'occasion de l'implantation de ce modèle structurel que le législateur américain a récupéré juridiquement le concept de « *whistleblower* » créé par Ralf Nader et façonné par la doctrine<sup>553</sup>.

126. Si la nécessité d'implémenter le mécanisme de *whistleblowing* prescrit par le *SOX Act* a précipité l'implémentation de dispositifs d'alerte professionnelle dans l'Hexagone, ces mesures s'expliquent aussi par la volonté de gérer les risques sanitaires et environnementaux à la suite de scandales nationaux, le mouvement de démocratie technique (qui se traduit par la multiplication de législations relatives à l'expertise)<sup>554</sup> et le courant de transparence publique<sup>555</sup>.

Ceci étant, en prenant pour modèle le *whistleblowing* américain, spécialement celui prévu dans le *SOX Act*, pour élaborer le cadre juridique de l'alerte professionnelle, le législateur français a nécessairement emprunté le modèle structurel qui caractérise le *SOX Act*. C'est aussi à l'occasion de l'élaboration de dispositifs d'alerte professionnelle que le législateur français, à l'instar du législateur américain vis-à-vis du « *whistleblower* », a réceptionné le concept de « lanceur d'alerte » créé par les deux sociologues Francis Chateauraynaud et Didier Torny dans le cadre des politiques de vigilance et de gestion des risques.

À la différence du droit français, le droit belge ne témoigne pas d'une logique autonome de l'alerte professionnelle, sauf à considérer les mécanismes prévus par les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle comme des mécanismes de *whistleblowing*, *quod non*. Les dispositifs de *whistleblowing* que comporte l'arsenal juridique belge sont tous la transposition d'obligations supranationales ou européennes.

127. En principe combiné au modèle « anti-représailles », le modèle « structurel ou institutionnel » suppose deux volets importants de règles :

---

<sup>552</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 679.

<sup>553</sup> Sur l'origine de l'expression « *whistleblower* », voy. *infra* n<sup>os</sup> 237 et s.

<sup>554</sup> Sur l'impact du mouvement de démocratie technique sur l'émergence des lanceurs d'alerte, voy. not. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017.

<sup>555</sup> Voy. not. A. BILLARD, M. DURANTON, J.-P. FOEGLE & T. MARTIN-TEODORCZYK, « Le « milieu du gué » de la protection législative des lanceurs d'alerte », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, 2014, p. 10



- la mise en place de canaux de dénonciation, ce qui requiert de définir le champ d'application *ratione materiae* et *ratione personae* de ces canaux ;
- la protection des personnes qui utilisent ces canaux, ce qui suppose de reconnaître en principe une protection contre les représailles, un renversement de la charge de la preuve, une présomption de bonne foi et de préciser les conditions de protection (l'exigence de bonne foi et la défense de l'intérêt public)<sup>556</sup>.

Selon notre opinion, l'existence de règles tenant à ces deux volets est essentiel pour que l'on puisse parler de « *whistleblowing* » ou de lancement d'alerte, qui représente une forme institutionnalisée, modernisée, de la dénonciation traditionnelle (1.0). La reconnaissance d'un dispositif de *whistleblowing* va nécessairement de paire avec la présence d'une certaine organisation.

En ce sens, on peut ainsi confirmer que l'article 29 du Code d'instruction criminelle ne constitue pas un dispositif d'alerte professionnelle parce que son champ de dénonciation est trop limité (il ne vise que les délits et les crimes, soit des faits illégaux) et parce qu'il ne protège pas les personnes qui dénoncent<sup>557</sup>.

128. Plutôt que d'obliger les entreprises à mettre en place des canaux de dénonciation, une autre approche peut être de prévoir des avantages pour les entreprises qui établissent de tels canaux en cas de découverte de faits répréhensibles.

Ainsi, la *United States Sentencing Commission*, une « agence fédérale indépendante au sein du pouvoir judiciaire qui établit à destination des juridictions fédérales des directives non liantes sur l'application des peines criminelles »<sup>558</sup> prévoit depuis 1991<sup>559</sup> une réduction de peine pour les organisations poursuivies pour une infraction pénale qui ont développé un programme effectif de *compliance* et d'éthique capable de détecter et de prévenir les violations de la loi<sup>560</sup>.

Aujourd'hui, les dispositifs d'« alerte professionnelle » (« *whistleblowing hotlines* ») oeuvrent, au sein des grandes entreprises, à une meilleure gestion des risques au sein du département

---

<sup>556</sup> Nous verrons que ces exigences traversent toute l'étude. Elles dérivent notamment du droit de la dénonciation et de la *summa divisio* entre la dénonciation et la délation.

<sup>557</sup> En ce sens, voy. I. OPDEBEEK & A. COOLSAET, *Algemene beginselen van ambtenarentuchtrecht*, Bruges, Die Keure, 2011, p. 453; J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE & M. STINCKENS (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012, p. 123.

<sup>558</sup> R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 2) », *RPS-TRV*, 2016, n°7, pp. 890-891.

<sup>559</sup> *United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, November, 1<sup>st</sup>, 2018, p. 509, disponible via [www.ussc.gov](http://www.ussc.gov) (consulté le 8 avril 2019).

<sup>560</sup> Sur ces programmes de compliance, voy. not. R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 2) », *op. cit.*, pp. 890-891 ; R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, p. 106 ; S. MANACORDA, « La dynamique des programmes de conformité des entreprises : déclin ou transfiguration du droit pénal des affaires ? » in *Actualité du droit de l'entreprise* (A. SUPLOT, dir.), Paris, Dalloz, 2015, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 6 août 2019) ; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 679.

*compliance*. Ils participent également au mouvement de transparence, d'intégrité et de responsabilité sociale d'entreprise dans le cadre de la transplantation en Europe du modèle européen de la « *corporate governance* »<sup>561</sup>. S'ils s'insèrent pleinement au sein des mécanismes de gouvernance classique, il importe de souligner qu'ils représentent en règle un dispositif complémentaire à côté des autres dispositifs habituels de contrôle et de *reporting* (représentants des travailleurs, ligne hiérarchique, audit, service d'inspection, etc.)<sup>562</sup>.

Nous verrons plus loin que cette logique de management privé a peu à peu pénétré le modèle de gestion des administrations publiques. L'expression « *New Public Management* » est souvent employée pour désigner ce mouvement<sup>563</sup>.

## Section 5. La révélation publique aux médias

129. Comme le montrent les « *Pentagon Papers* », le « *Watergate* » et, plus près de nous, les *media leaks* en série, la dénonciation aux médias est un exemple typique de *whistleblowing*.

En doctrine, des chercheurs se demandent même si l'on peut parler de *whistleblowing* si la dénonciation n'a pas été rendue publique (§ 1<sup>er</sup>). L'appréhension de la dénonciation sous l'angle de la liberté d'expression amène à s'interroger sur l'existence d'un droit autonome d'alerte (§ 2). Comme le montrent les affaires précitées, et en particulier les *media leaks*, l'essor des technologies de l'information et de la communication a, en outre, sensiblement œuvré au développement de la dénonciation aux médias ces dernières années (§ 3).

### § 1. La dénonciation aux médias (« *Media Approach* »)

130. Aucune loi américaine, ni fédérale, ni fédérée, n'aborde la question de la dénonciation aux médias. L'explication tient notamment dans la portée de la liberté d'expression, consacrée

---

<sup>561</sup> Par exemple, le Rapport annuel 2015 de la société brassicole belge AB Inbev fait état de l'instauration d'un système d'alerte interne – « *whistleblowing system* » dans la version anglaise du texte. D'autres grands groupes (notamment le Groupe AXA, Bouygues et le Groupe France Télécom) ont adopté de tels mécanismes d'alerte en vue non seulement de se conformer au *SOX Act* mais aussi de promouvoir une politique de RSE. Sur le sujet, voy. not. C. DIDIER, « L'alerte professionnelle en France: un outil problématique au cœur de la RSE », 4<sup>e</sup> colloque du RIODD (Réseau international de recherche sur les Organisations et le Développement Durable), Juin 2009, Lille, France, p. 8, disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00768469/document> (consulté le 19 septembre 2018).

<sup>562</sup> En ce sens, voy. not. N. SMAILL, « Le *whistleblowing* : la solution en gouvernance ? » in *Gouvernance, risques et crise financière* (S. ROUSSEAU, dir.), Montréal, Thémis, 2013, p. 240 ; B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 345. En Belgique, voy. not. CPVP, Recommandation n° 01/2006 du 29 novembre 2006 relative à la compatibilité des systèmes d'alerte interne professionnelle avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, p. 6. Voy. aussi M. LAUVAUX, V. SIMON & D. STAS DE RICHELLE, *Criminalité du travail : détecter et contrôler les comportements frauduleux – sanctions et responsabilité du travailleur*, Études pratiques de droit social, Waterloo, Kluwer, 2007, p. 129. Comme nous le verrons dans la troisième partie de l'étude, cette approche est notamment justifiée au regard des règles européennes de protection des données.

<sup>563</sup> Le courant doctrinaire du *New Public Management* se fonde sur un ouvrage de 1992 devenu une référence sur le sujet : D. OSBORNE & T. GAEBLER, *Reinventing Government. How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, New York, Addison-Wesley, 1992.

par le Premier Amendement, et renforcée s'agissant du secteur public via le « *Civil Service Reform Act* » (« CSRA ») et le « *Whistleblower Protection Act* » (« WPA »)<sup>564</sup>.

La plupart des auteurs américains s'accordent à dire que les Pères fondateurs ont tenu à instaurer un lien profond, notamment par le *First Amendment*, entre le droit d'information et la souveraineté du peuple américain<sup>565</sup>. Certains estiment même que la conception américaine du *whistleblowing* serait déjà en germe dans la conception qu'ont, en 1777, les Pères fondateurs de la liberté d'expression et du droit à l'information<sup>566</sup>. La liberté d'expression est en effet conçue comme une seconde garantie, à côté de la séparation des pouvoirs, au contrôle effectif de l'activité gouvernementale<sup>567</sup>. L'activisme, mené par des gens tels que Ralf Nader en faveur du droit de savoir, et la culture américaine de la transparence ont, de surcroît, contribué à la popularisation et à la légitimité de la figure du « *whistleblower* » aux États-Unis<sup>568</sup>. Pourtant, des auteurs notent que c'est le *False Claims Act*, qui prévoit de dénoncer à l'État, et non au public, les fraudes perpétrées à l'encontre du gouvernement, qui semble avoir permis au *whistleblowing* de prospérer aux États-Unis avec la redécouverte du *Qui Tam*<sup>569</sup>. Cette apparente contradiction est révélateur de tout l'ambiguïté qui entoure le *whistleblowing* aux États-Unis.

131. En pratique, la liberté de parole des fonctionnaires est cependant limitée, spécialement en raison d'une décision de la Cour Suprême affirmant qu'un fonctionnaire s'exprimant dans le cadre de ses fonctions officielles n'agit pas comme un citoyen et ne bénéficie pas, ce faisant, de la protection du Premier Amendement<sup>570</sup>.

Dans le secteur privé, la législation applicable en matière de *whistleblowing* n'aborde pas le cas de la dénonciation aux médias<sup>571</sup>.

La dénonciation aux médias est en vérité assez mal perçue aux États-Unis. On a tendance à croire que celui qui choisit de dénoncer aux médias plutôt qu'à l'autorité compétente, sachant que des canaux de signalement existent aux États-Unis, le fait car ses allégations ne sont pas graves ou reposent sur de mauvais sentiments<sup>572</sup>. Pour autant, les études montrent une tout autre réalité : les dénonciateurs s'adressent en général aux médias par manque ou impossibilité de réaction au sein de leur organisation, par peur de représailles ou par recherche d'anonymat<sup>573</sup>.

---

<sup>564</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 681.

<sup>565</sup> A. MEIKLEJOHN, « The First Amendment is an Absolute », *Sup. Ct. Rev.*, 1961, p. 245.

<sup>566</sup> Cette observation est notamment formulée par J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n°6, 2014, p. 11 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS (dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 8 ; M. BARDIN, *op. cit.*, p. 256. Jean-Philippe Foegle renvoie à ce propos à l'ouvrage de l'avocat américain et militant Stephen M. Kohn : *The Whistleblower's Handbook: A Step-by-step Guide to Doing What's Right and Protecting Yourself*, Globe Pequot, 2011.

<sup>567</sup> J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *op. cit.*, p. 51.

<sup>568</sup> Voy. not. E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, pp. 318-319.

<sup>569</sup> M. BARDIN, *op. cit.*, p. 256.

<sup>570</sup> Supreme Court, *Garcetti v. Ceballos*, 547 U.S. 410 (2006).

<sup>571</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 681.

<sup>572</sup> Pour rappel, nous avons vu qu'une telle vision était aussi partagée par la société suédoise, également de tradition protestante. Voy. *supra* n° 107.

<sup>573</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 682.

132. Par contraste avec l'approche américaine, il y a un mouvement croissant en Australie à reconnaître le rôle important des médias dans le *whistleblowing*. Cette différence d'approche peut surprendre dès lors que l'Australie et les États-Unis sont toutes deux des fédérations post-coloniales avec une structure constitutionnelle et juridique similaire<sup>574</sup>.

La reconnaissance juridique du rôle de la dénonciation aux médias s'explique notamment par le fait que l'Australie n'a pas d'équivalent au *First Amendment* et ne dispose pas d'une autre disposition constitutionnelle garantissant la liberté d'expression via les médias. En l'absence d'une telle garantie, la seule protection réside dans le droit de la *Common Law*. Mais celui-ci constitue en fait davantage un frein vu les limites de l'*employment at will*<sup>575</sup>.

Le premier texte à reconnaître en Australie la dénonciation aux médias est le *Protected Disclosures Act 1994*<sup>576</sup>. Il reconnaît par ailleurs ce qui est devenu aujourd'hui classique en matière de *whistleblowing*, à savoir la procédure échelonnée (« *Three Tiers* ») selon trois paliers de communication : interne, externe/régulatoire (« *regulatory* » dans le texte) et public<sup>577</sup>. Il devance alors le « *UK Public Interest Disclosure Act* » (« *PIDA* ») qui sera adopté quatre ans plus tard par le législateur britannique. Faisant échos à la procédure catholique de dénonciation<sup>578</sup>, la procédure échelonnée implique le respect d'une hiérarchie. Le dénonciateur doit d'abord s'adresser en interne à son organisation ou en externe aux autorités publiques. Ce n'est qu'en cas d'absence de réaction ou d'investigation de la part des autorités que le dénonciateur peut s'adresser à l'échelon médiatique. Les canaux de signalement interne et externe, à la condition qu'ils soient efficaces, sont donc conçus comme une façon de limiter les dénonciations aux médias. Nous aurons l'occasion d'y revenir abondamment dans la suite.

D'autres textes en faveur de la dénonciation aux médias, parfois directe en cas de circonstances exceptionnelles, ont depuis lors été adoptés par les états ainsi que par l'État fédéral australien. Ce mouvement ne s'est toutefois pas actuellement propagé aux travailleurs du secteur privé.

133. En Europe, plusieurs textes nationaux encadrent la dénonciation aux médias. C'est le cas de la Loi française Sapin II et du *UK PIDA 1998*<sup>579</sup> ou encore de la Loi suédoise sur la liberté de la presse de 1766<sup>580</sup> qui présente en germe les prémisses du *whistleblowing* en ce qu'elle protège la révélation d'informations à la presse écrite<sup>581</sup>.

En revanche, aucun texte européen n'abordait la question de la dénonciation aux médias jusqu'à la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>582</sup>.

---

<sup>574</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *ibidem*, p. 703.

<sup>575</sup> Sur les limites de la *Common Law* dans la protection des *whistleblowers*, voy. not. T. A. HALBERT, « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Article 2, 1985, pp. 1-27.

<sup>576</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 696.

<sup>577</sup> Sur la procédure échelonnée, voy. not. W. VANDEKERCKHOVE, « European whistleblower protection: tiers or tears? » in *A Global Approach to Public Interest Disclosure* (D. LEWIS, éd.), Cheltenham/Northampton MA, Edward Elgar, pp. 15-35.

<sup>578</sup> Sur la procédure catholique de dénonciation, voy. *supra* n° 61 et s.

<sup>579</sup> Nous reviendrons sur ces deux textes dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>580</sup> Le texte de la loi, dans sa version telle qu'amendée en 2015, est disponible sur le site du Parlement suédois : [www.riksdagen.se/](http://www.riksdagen.se/) (consulté le 7 septembre 2019).

<sup>581</sup> Sur la Loi suédoise sur la liberté de la presse de 1766, voy. *supra* n° 107.

<sup>582</sup> Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L 305, 26 novembre 2019.

Ceci étant, il faut souligner que la Cour européenne des droits de l'homme admet, depuis 2008, que le droit de signaler des conduites ou des actes illicites constatés sur son lieu de travail relève du droit à la liberté d'expression, protégé par l'article 10 de la CEDH<sup>583</sup>. Cette jurisprudence, en ce qu'elle déplace l'institution de la dénonciation dans le registre des droits de l'homme, a été cruciale en Europe dans le développement de la protection des lanceurs d'alerte, mais aussi dans la légitimation du phénomène<sup>584</sup>.

134. La dénonciation aux médias renforce les phénomènes de médiatisation de la justice et de tribunal de l'opinion publique. Ces phénomènes sont louables en ce qu'ils permettent de rendre plus transparente et plus lisible l'action de la justice. Ils permettent aussi de mobiliser l'opinion publique autour d'une vision commune de la société. Mais l'action de la justice diffère de celle de la presse. Juger dans un délai raisonnable n'est pas informer en temps réel<sup>585</sup>.

Dans le chef de l'opinion publique, la distinction fondamentale entre la mission de jugement des tribunaux et celle d'information de la presse a, qui plus est, pu être brouillée face au travail colossal mené ces dernières années par l'ICIJ. Les journalistes d'investigation membres de ce consortium ont effectivement œuvré sans relâche durant des mois voire des années en vue de révéler des faits et des personnalités susceptibles d'être condamnés par un tribunal.

## § 2. Vers un droit d'alerte autonome ?

135. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle de la liberté d'expression amène à s'interroger sur l'existence d'un droit autonome d'alerte.

Plusieurs auteurs français défendent en ce sens la consécration d'un nouveau droit fondamental en faveur du lanceur d'alerte, celui du droit d'alerte<sup>586</sup>. La consécration de ce nouveau droit ferait suite à la consécration de nouveaux droits fondamentaux dans le contexte de la société du numérique<sup>587</sup>. Un tel droit devrait alors être appréhendé comme un droit de l'homme de troisième génération<sup>588</sup>. De même que le développement des TIC<sup>589</sup> a motivé la consécration

---

<sup>583</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008, §§ 55-96, spéc. § 97.

<sup>584</sup> L'histoire nous a effectivement montré que la dissidence ne pouvait, avant la consécration des droits de l'homme et spécialement du droit à la liberté d'expression, s'exercer que via la littérature, l'art ou la folie. L'appréhension de la dénonciation comme mode d'expression et de contre-pouvoir se trouve néanmoins en germe dans la conception républicaine de la dénonciation à la sortie de la Révolution française.

<sup>585</sup> Sur les dangers de la médiatisation de la justice, voy. not. M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 605-606.

<sup>586</sup> Notons que le « droit d'alerte » a déjà pénétré le *Dictionnaire Larousse*. La définition proposée est toutefois limitée et ne reconnaît pas au droit d'alerte le statut de droit fondamental. Il s'agit du « droit reconnu aux salariés ou aux membres du Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail d'aviser immédiatement l'employeur d'un danger grave et imminent » (*Dictionnaire Larousse en ligne*, consulté le 20 mars 2017).

<sup>587</sup> Voy. not. M. LARCHÉ, « Brèves réflexions sur la qualification de l'alerte éthique comme droit de l'homme », *Rev. dr. h.*, n°10, 2016, pp. 1-16 ; D. LOCHAK, « Les lanceurs d'alerte et les droits de l'Homme : réflexions conclusives », *Rev. dr. h.*, n°10, 2016 ; M. DUPISSON, *Le droit d'alerter. Étude sur la protection de l'intégrité physique des personnes*, thèse de doctorat en droit privé et sciences criminelles, 20 novembre 2013 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 128-132.

<sup>588</sup> M. DUPISSON, *ibidem*, p. 16.

<sup>589</sup> Comme nous le verrons, numérique et alerte sont liés. Ainsi, dans son étude annuelle de 2014, le Conseil d'État français ne recommande pas de renforcer les pouvoirs du correspondant informatique et liberté – CIL (équivalent français du délégué à la protection des données), mais d'instaurer un droit d'alerte en matière de protection des

du droit à la protection des données à caractère personnel à côté du droit à la vie privée, il justifierait également la consécration d'un droit d'alerte à côté de la liberté d'expression<sup>590</sup>.

Florence Chaltiel Terral recommande concrètement l'introduction d'un nouvel article sur le droit d'alerter dans la partie relative à la citoyenneté européenne dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Le lanceur d'alerte modifie effectivement « le rapport du citoyen à l'État et à la promotion de l'intérêt général, chacun devenant, potentiellement, et en responsabilité un lanceur d'alerte en puissance »<sup>591</sup>.

Au regard de la vocation de protection des droits de l'homme de la CEDH et de la Cour européenne des droits de l'homme, l'auteur défend en outre l'adoption d'un protocole additionnel relatif aux lanceurs d'alerte. Les enjeux de l'alerte éthique sont en effet plus larges que ceux protégés par la liberté d'expression. Livrant dans son ouvrage « *Les lanceurs d'alerte* » une proposition de texte pour le protocole<sup>592</sup>, l'auteure recommande de reconnaître largement le droit d'alerte à « tout individu qui aurait détecté un risque sérieux d'atteinte à l'intérêt général »<sup>593</sup>.

Ce faisant, un tel droit d'alerte serait applicable sur le territoire de la « grande Europe », à savoir celui des États parties au Conseil de l'Europe, parmi lesquels figurent les États membres de l'UE.

136. Si la reconnaissance d'un droit fondamental d'alerter devait avoir lieu, elle ouvrirait la voie à une nouvelle génération de droits fondamentaux, expression à la fois d'une dimension individuelle, par la protection qu'elle confère au lanceur d'alerte, et d'une dimension collective, par la responsabilité collective de l'intérêt général qu'elle suppose<sup>594</sup>.

Une telle réforme peut toutefois heurter la tradition étatiste sur laquelle repose des pays européens comme la France et la Belgique<sup>595</sup> en ce qu'elle suppose de reconnaître formellement que « la défense de l'intérêt général n'est pas le monopole de l'État et que les citoyens disposent d'un droit individuel d'alerter »<sup>596</sup>.

Toujours est-il qu'un tel mouvement de collectivisation semble déjà en marche avec la pénétration de l'ordre juridique européen de la « *class action* » de la *Common Law* et, bien entendu, le *whistleblowing*<sup>597</sup>.

---

données (Conseil d'État français, *Rapport 2014 : « Le numérique et les droits fondamentaux »*, Proposition n° 7, p. 282).

<sup>590</sup> Ceci étant, il faut noter que le droit à la protection des données à caractère personnel ne jouit pas d'une autonomie juridique dans le droit du Conseil de l'Europe. Il est appréhendé comme un aspect du droit à la vie privée consacré par l'article 8 de la CEDH. Voy. *infra* n° 1172.

<sup>591</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 129.

<sup>592</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, pp. 131-132.

<sup>593</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, p. 131.

<sup>594</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, p. 132.

<sup>595</sup> Sur la tradition étatiste, voy. *supra* n° 99 et s.

<sup>596</sup> M. DUPISSON, *op. cit.*, p. 16.

<sup>597</sup> Rappelons aussi que l'article 137 de la loi du 21 décembre 2018 portant des dispositions diverses en matière de justice (*M.B.*, 31 décembre 2018) a inséré un second alinéa à l'article 17 du Code judiciaire en vue de permettre l'action en justice « d'une personne morale, visant à protéger des droits de l'homme ou des libertés fondamentales reconnus dans la Constitution et dans les instruments internationaux qui lient la Belgique » à certaines conditions.

### § 3. L'essor des technologies de l'information et de la communication

137. L'histoire nous a montré que la presse était un partenaire privilégié du dénonciateur, que ce dernier agisse par intérêt personnel, au service d'un régime démocratique ou non, ou qu'il cherche, en tant que « lanceur d'alerte » à défendre l'intérêt public. Le prochain chapitre permettra d'approfondir le rôle capital joué par la presse dans le déploiement du phénomène des lanceurs d'alerte au XIX<sup>e</sup> siècle.

Véritable caisse de raisonnement, la presse offre la publicité aux dysfonctionnements dénoncés, de même que l'anonymat à ceux qui lui confient des informations confidentielles. Mais ce rôle de caisse de raisonnement n'aurait jamais pu voir le jour sans l'essor extraordinaire du numérique ces dernières décennies. On peut ainsi affirmer que l'avènement des lanceurs d'alerte au XXI<sup>e</sup> siècle est aussi associé à l'essor des technologies de l'information et de la communication<sup>598</sup>.

Comme le relève Pierre Rosanvallon, l'espace numérique est en effet particulièrement adapté – peut-être plus – « aux fonctions de vigilance, de dénonciation et de notation. Mieux, Internet est l'expression réalisée des pouvoirs .... Internet est devenu un espace généralisé de veille et d'évaluation du monde. Loin de constituer un simple instrument, il est la fonction même de surveillance »<sup>599</sup>.

138. Schématiquement, on peut affirmer que les TIC jouent à deux niveaux : au niveau tout d'abord de l'opération proprement dit (la collecte, la transmission, le traitement et la publication des données) ; au niveau de la légitimité de l'opération ensuite.

Il est manifeste que les TIC facilitent considérablement le travail de collecte du dénonciateur. L'information numérique est désormais la première forme d'information pour une organisation, et les informations non numériques peuvent facilement être digitalisées<sup>600</sup>. De plus, les employés d'une entreprise ou les agents d'une administration sont aujourd'hui tous connectés à un réseau interne et ils disposent, en général, d'un accès à Internet. Dans ces conditions, la transmission de l'information est extrêmement facile, tant en interne que vis-à-vis de l'extérieur.

La transmission d'informations est ensuite plus sécurisée. En particulier, l'anonymat permet de se dédouaner de l'image péjorative dont est revêtue la dénonciation, tout en se protégeant des représailles liées à la divulgation d'informations confidentielles hors du milieu des initiés. La

---

<sup>598</sup> En ce sens, voy. not. Conseil d'État français, *Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger*, Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoeff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 114 ; M. BARDIN, « Les « lanceurs d'alerte » à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, p. 255 ; R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, « 11. Going public: Researching external whistleblowing in a new media age » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 253-254.

<sup>599</sup> P. ROSANVALLON, *La contre-démocratie, la police à l'âge de la défiance*, Paris, Seuil 2006, p. 75. Sur la démocratie numérique et le concept de « cyber-résistance », voy. H. OBERDOFF, *La démocratie à l'ère du numérique*, Grenoble, P.U.G., 2010, p. 96.

<sup>600</sup> R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, *op. cit.*, p. 253.



plateforme *WikiLeaks*, créée en 2006, offre un tel anonymat en s'appuyant sur le réseau TOR<sup>601</sup>, le logiciel TAIL<sup>602</sup> et le financement via des monnaies cryptées telles que le *Bitcoin*<sup>603</sup>. D'autres outils numériques se fondent désormais sur la même technologie. C'est le cas du site [www.sourcesure.eu](http://www.sourcesure.eu), le site d'envoi anonyme de documents confidentiels vers les médias<sup>604</sup>, de la plateforme « *EuLeaks* », lancée par les parlementaires européens du groupe Verts/ALE<sup>605</sup> ou encore de la plateforme *GlobaLeaks*, qui permet un lancement d'alerte anonyme et sûr et est utilisée par plus de soixante organismes partout dans le monde, lesquels incluent « des médias indépendants, des activistes, des organismes publics, des sociétés et plus encore »<sup>606</sup>.

Enfin, les nouvelles technologies facilitent le travail d'analyse du dénonciateur, permettant de retrouver et de recouper plus facilement les informations pertinentes. Les moteurs de recherche donnent au *whistleblower* en puissance l'occasion de collecter rapidement des informations avant de recourir au signalement, interne ou externe<sup>607</sup>. En aval, les outils technologiques facilitent, de surcroît, le travail d'exploitation et de diffusion par les destinataires de l'alerte.

À cet égard, le travail monumental mené par le Consortium International de Journalistes d'Investigation sur les « *Panama Papers* », ces milliers de *data* en provenance du cabinet Mossack Fonseca, illustre l'importance des outils technologiques dans le travail journalistique, tant pour garantir l'anonymat des lanceurs d'alerte, que pour permettre le traitement de milliers de données aux quatre coins de la planète. L'ouvrage des deux journalistes allemands contactés par le lanceur d'alerte des « *Panama Papers* » explique minutieusement – mais pas trop pour des questions évidentes de confidentialité et de concurrence – la méthodologie et les techniques employées<sup>608</sup>.

139. Au demeurant, il est probable que les TIC contribuent également à la légitimation du recours à la dénonciation.

Comme les affaires « *Snowden* » et « *Cambridge Analytica* » l'ont montré, les TIC permettent aux pouvoirs, étatique et privé, de collecter massivement des données personnelles. Ces collectes massives fondent ce qu'Antoinette Rouvroy appelle la « gouvernementalité algorithmique »<sup>609</sup>, à savoir une nouvelle forme de gouvernance fondée sur les résultats mathématiques obtenus au départ de manipulations de données. Dans un tel contexte, le *whistleblowing* s'érige, d'après Alfred de Zayas, expert à l'ONU, comme un rempart pour

---

<sup>601</sup> Le nom dérive de l'acronyme du projet de logiciel d'origine, intitulé « *The Onion Router* ».

<sup>602</sup> « *The Amnesic Incognito Live System* ».

<sup>603</sup> Le financement de l'organisation *WikiLeaks* repose entièrement sur le public. Les donations peuvent se faire notamment via la monnaie virtuelle sécurisée et anonyme *Bitcoin* (voy. « Donate to WikiLeaks », <https://shop.wikileaks.org/donate>, consulté le 13 avril 2018).

<sup>604</sup> Consulté le 10 juin 2017.

<sup>605</sup> Disponible à l'adresse [www.greens-efa.eu/](http://www.greens-efa.eu/) (consulté le 10 juin 2017). Le site Internet ne semble néanmoins plus actif depuis 2018.

<sup>606</sup> Page d'accueil de *GlobaLeaks*, disponible sur [www.globaleaks.org/fr/](http://www.globaleaks.org/fr/) (consulté le 25 février 2018). Voy. par exemple, *PubLeaks*, *WildLeaks* et *MafiaLeaks*.

<sup>607</sup> R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, *op. cit.*, p. 253.

<sup>608</sup> B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016.

<sup>609</sup> A. ROUVROY, « Face à la gouvernementalité algorithmique, repenser le sujet de droit comme puissance », 2012, disponible sur <http://docslide.fr/> (consulté le 10 juin 2017).



contrecarrer les actions d'un *Big Brother* en devenir<sup>610</sup>. Les deux affaires susmentionnées – la première concernant la surveillance massive menée par des organisations gouvernementales au moyen de données personnelles détenues par des opérateurs privés ; la seconde concernant le détournement de données personnelles par des opérateurs privés en charge de la communication de campagnes électorales – en sont une illustration saisissante.

Des auteurs estiment d'ailleurs que c'est le développement des TIC et ses risques qui ont vraiment motivé les législateurs européens à s'emparer de la problématique des lanceurs d'alerte<sup>611</sup>. Les affaires « *Snowden* » et « *Cambridge Analytica* » ont de fait frappé l'Europe sur des politiques essentielles, tant par leur nature, leur portée que par les différentes approches auxquelles elles donnent lieu en Europe et aux États-Unis : le renseignement et la protection des données à caractère personnel.

## Conclusion du deuxième chapitre

140. La fin du XX<sup>e</sup> siècle et le début du XXI<sup>e</sup> siècle sont traversés par un puissant mouvement d'*institutionnalisation* de la dénonciation. Ce mouvement traduit à la fois la reconnaissance juridique du phénomène de la dénonciation – et ce dans ses nombreuses virtualités, rendant l'analyse peu aisée – et son acceptation sociale, son incarnation au travers de différentes manifestations<sup>612</sup>.

La décision de promouvoir la dénonciation, de même que le choix pour l'un ou l'autre modèle de dénonciation peut s'expliquer par la tradition juridique. Nous avons épinglé trois facteurs en particulier : la nature de la procédure pénale, la conception politique de l'État et la tradition religieuse. Il s'avère que l'essor de la dénonciation au pays de l'Oncle Sam peut s'expliquer par la nature accusatoire de la procédure pénale, la conception individualiste qui fonde son régime politique et la tradition protestante qui irradie la société.

141. L'institutionnalisation de la dénonciation peut suivre différents modèles, étant entendu que plusieurs modèles peuvent coexister au sein d'un même ordre juridique.

Prenant racine dans le *Qui Tam*, le *Bounty Model* est étroitement lié à la culture américaine, de tradition individualiste et protestante. En Europe, la France et la Belgique, de tradition étatiste et catholique, ont préféré opter pour le modèle de l'obligation. La croissance des entreprises et l'accentuation des inégalités entre le patronat et les travailleurs ont ensuite provoqué un débat quant à la liberté d'expression des travailleurs. En France, en Belgique et aux États-Unis, le législateur a choisi de protéger contre les représailles le travailleur qui choisit de parler, mais selon des modalités distinctes. L'adoption du *SOX Act* aux États-Unis et son implémentation en

---

<sup>610</sup> A.-M. DE ZAYAS, « Human Rights and *Whistleblower* », Human Rights Council side-event, Monday 23 March 2015, p. 6, texte disponible sur [www.ohchr.org/](http://www.ohchr.org/) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2016). Voy. aussi F. CHATEAURAYNAUD, « Lanceur d'alerte », in *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (I. CASILLO avec R. BARBIER, L. BLONDIAUX, F. CHATEAURAYNAUD, e.a., dir.), Paris, GIS Démocratie et Participation, 2013, disponible sur [www.dicopart.fr](http://www.dicopart.fr) (consulté le 17 mai 2017).

<sup>611</sup> En ce sens, voy. M. BARDIN, *op. cit.*, p. 255.

<sup>612</sup> D'après le *Dictionnaire Larousse*, « institutionnaliser » consiste à « donner à quelque chose le caractère d'une institution, le transformer en une institution » sachant que le mot « institution » désigne une « norme ou pratique socialement sanctionnée, qui a valeur officielle, légale » (*Dictionnaire Larousse en ligne*, consulté le 16 mai 2019).

Europe ont par ailleurs inauguré un nouveau modèle de régulation de la dénonciation, le *Structural Model*. Celui-ci repose sur la mise en place de canaux exprès de signalement et la protection corrélative des personnes qui utilisent ces canaux. Nous pensons que l'élément organisationnel que suppose ce modèle participe à la définition même du « *whistleblowing* ». Enfin, la multiplication des *media leaks* a mis sur le devant de la scène une nouvelle forme de dénonciation, la dénonciation aux médias. Étroitement liée à la liberté d'expression et à la liberté de la presse, cette dernière est expressément visée par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>613</sup>.

## Conclusion du premier titre

142. L'histoire occidentale est marquée par l'omniprésence de la dénonciation. La dénonciation est systématiquement encouragée, d'une façon ou d'une autre, directement ou indirectement, pour des finalités diverses, par le pouvoir en place. Cette observation n'implique aucun jugement de valeur. Il s'agit d'une observation purement objective de l'histoire de la dénonciation.

Si l'histoire a surtout retenu les glissements de la dénonciation vers la délation, il importe de souligner que la dénonciation n'est jamais, en tant que telle, un dysfonctionnement du régime. La dénonciation participe au contraire à la transformation des structures sociales et contribue à la défense de « l'intérêt collectif »<sup>614</sup>.<sup>615</sup> Toutes les époques analysées – qu'il s'agisse de l'Antiquité<sup>616</sup>, du Moyen Âge<sup>617</sup>, de la Révolution française<sup>618</sup>, de l'Occupation allemande<sup>619</sup>, de l'URSS<sup>620</sup> ou encore de l'époque contemporaine<sup>621</sup> – ont montré que la dénonciation était un rouage essentiel de la machine politique, qu'elle soit démocratique, totalitaire ou autoritaire, de même qu'un mode d'apprentissage de la vie en société. Pour dénoncer, il faut effectivement bien connaître les normes – juridiques et sociales – ainsi que les rouages de la justice. En établissant un contact direct avec les tribunaux et de façon générale avec les autorités, la dénonciation « donne aux justiciables l'illusion – réelle – d'être actifs dans le processus de

---

<sup>613</sup> Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L 305, 26 novembre 2019.

<sup>614</sup> Reste à savoir ce que recouvre cette notion et qui la définit, ce qui est un autre débat.

<sup>615</sup> En ce sens, C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 168.

<sup>616</sup> En ce sens, voy. C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption : démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, p. 161.

<sup>617</sup> Le professeur d'histoire médiévale Claude Gauvard souligne que l'usage de la dénonciation « témoigne d'une intériorisation des normes et d'une stratégie des acteurs » (C. GAUVARD, *op. cit.*, p. 168).

<sup>618</sup> Selon l'historienne Virginie Martin, la prolifération des dénonciations locales traduit l'adhésion du peuple au projet révolutionnaire. La dénonciation s'inscrit alors dans un processus d'apprentissage de la prise de parole publique, alors censurée sous l'Ancien Régime (V. MARTIN, « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 139).

<sup>619</sup> L'historien Laurent Joly précise que la dénonciation suppose l'intériorisation tant des préjugés antisémites que des lois antisémites (L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n° 4, p. 149).

<sup>620</sup> L'historienne Vanessa Voisin observe qu'en troquant l'expression « *donos* » pour celle plus neutre de « signale », les bolcheviques conçoivent l'acte de dénoncer sous une forme positive de communication entre le peuple et le pouvoir (V. VOISIN, « La dénonciation sous l'URSS stalinienne. De l'entre-deux-guerres à la Seconde Guerre mondiale », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 155).

<sup>621</sup> L'institutionnalisation massive de la dénonciation à fin du XX<sup>e</sup> siècle et au début du XXI<sup>e</sup> siècle en témoigne.

règlement des conflits, et leur permet de confondre l'intérêt individuel avec l'intérêt général, leur donnant de surcroît le sentiment d'appartenir à une communauté, d'y jouer un rôle et d'être l'un de ses acteurs »<sup>622</sup>.

143. Au terme de cette analyse historique du phénomène des lanceurs d'alerte, il apparaît que l'« idée » que traduit la figure du « lanceur d'alerte » en Europe, à savoir celle d'un dénonciateur agissant de façon gratuite, altruiste et spontanée, procède d'une conception républicaine de la dénonciation, apparue dans le contexte révolutionnaire. L'idée évoquée par l'expression « *whistleblower* » émerge vraisemblablement à la même époque, étant contenue, selon certains auteurs, dans la conception que les Pères fondateurs donnent au Premier amendement qui consacre la liberté d'expression. La notion de *whistleblower* ne semble toutefois pas exiger la gratuité dès l'instant où sa construction juridique est fortement liée au *Qui Tam* qui suppose l'octroi d'une récompense.

Une chose est désormais certaine, c'est que construits et pensés, par définition et par principe, comme l'antithèse du délateur malveillant, du Sycophante athénien ou encore du *Common Informer*, le lanceur d'alerte et le *whistleblower* sont en tout état de cause des dénonciateurs « socialement acceptés » ou « en voie d'acceptation sociale » qui méritent protection parce qu'ils présentent certaines qualités morales et prennent un risque en vue de défendre, principalement ou exclusivement, l'intérêt général. Au demeurant, tous deux s'intègrent dans une mécanique singulière en pleine progression, celle du scandale<sup>623</sup>.

---

<sup>622</sup> C. GAUVARD, *op. cit.*, pp. 161-168. En ce sens, voy. aussi V. VOISIN, *op. cit.*, p. 155.

<sup>623</sup> Tant l'évangile de Matthieu sur la correction fraternelle, que *Le Vieux Cordelier* ou les plaidoyers en faveur d'une protection des lanceurs d'alerte relient, positivement ou négativement, la dénonciation publique au scandale.

## TITRE II. LA MONTÉE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE AU FIL DES SCANDALES

---

### Introduction

144. Les *media leaks* qui ont défrayé la chronique depuis les années '70, et en particulier les « *Panama Papers* », ont permis à la figure du lanceur d'alerte fiscale d'émerger, et par la même occasion, à l'institution de la dénonciation d'être réhabilitée après avoir été méprisée – mais utilisée – durant des siècles.

La plupart des *media leaks* se sont vus apposer l'étiquette de « scandale » dans le discours médiatique. Il arrive également à la Commission européenne<sup>624</sup> et au Parlement européen<sup>625</sup> d'employer ledit vocable pour désigner ces fuites de données.

Entendu comme une « pratique consistant à dénoncer publiquement des transgressions à la norme »<sup>626</sup>, le scandale est une réalité connue depuis des millénaires par toutes les sociétés humaines. La notion n'a toutefois été conceptualisée que depuis une cinquantaine d'années. De nombreuses recherches ont été menées dans des domaines variés, tels que l'anthropologie<sup>627</sup>, la sociologie<sup>628</sup>, l'histoire<sup>629</sup>, la philosophie<sup>630</sup>, les sciences politiques<sup>631</sup> ou encore la théologie<sup>632</sup>.

---

<sup>624</sup> Le mot « scandale » apparaît notamment dans les textes suivants (à propos des « *Panama Papers* ») : Communication de la Commission sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2016) 451, 5 juillet 2016, p. 1 ; Proposition de directive relative à la protection des personnes signalant des violations du droit de l'Union, Exposé des motifs, COM(2018) 218 final, 23 avril 2018, p. 5.

<sup>625</sup> Le mot « scandale » apparaît notamment dans les textes suivants (à propos des « *LuxLeaks* ») : Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), P8\_TA(2015)0408, 25 novembre 2015, points A, 35 et 132. Pour un exemple de l'emploi en général (« scandales fiscaux »), voy. not. résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, P8\_TA(2016)0310, 6 juillet 2016, point AB.

<sup>626</sup> D. DE BLIC, « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 232.

<sup>627</sup> En anthropologie, voy. not. M. GLUCKMAN « Gossip and Scandal », *Current Anthropology*, IV (3), 1963, pp. 307-316.

<sup>628</sup> En sociologie, voy. not. L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME (dir.), *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet*, Paris, Stock, 2007.

<sup>629</sup> En histoire, voy. not. A. FOSSIER, « *Propter vitandum scandalum*. Histoire d'une catégorie juridique (XII<sup>e</sup>-XV<sup>e</sup> siècle) », *Mélanges de l'École française de Rome. Moyen Âge*, 2009, n° 2, pp. 317-348 ; G. LECUPPRE, « Le scandale : de l'exemple pervers à l'outil politique (XIII<sup>e</sup>-XV<sup>e</sup> siècle) », *Cahiers de recherches médiévales et humanistes*, n°25, 2013, pp. 181-191 ; J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018.

<sup>630</sup> En philosophie, voy. not. R. GIRARD, *Celui par qui le scandale arrive*, Paris, Hachette, 2006.

<sup>631</sup> En sciences politiques, voy. not. A. MARKOVITS & M. SILVERSTEIN, *The Politics of Scandal. Power and Process in Liberal Democracies*, New York, Holmes & Meier, 1988 ; J. DANIEL, « Les démocraties pluralistes face aux scandales politiques », *Revue française de science politique*, 1992, n° 6, pp. 981-1007 ; J.B. THOMPSON, *Political Scandal. Power and Visibility in the Media Age*, Cambridge, Polity Press, 2000 ; H. RAYNER, *Dynamique du scandale. De l'affaire Dreyfus à Clearstream*, Paris, Le Cavalier Bleu, 2007.

<sup>632</sup> En théologie, voy. not. J. WERCKMEISTER, « Théologie et droit pénal : autour du scandale », *Revue de droit canonique*, n°s 1-2, 1989, pp. 93-109.

Nous privilégions, dans le cadre de l'étude, l'approche adoptée en sociologie pragmatique et en socio-histoire pour les raisons exposées dans la partie liminaire.

145. Le premier titre de la présente partie se compose de deux chapitres.

Le premier chapitre revient sur les grands scandales qui, depuis les années 70', ont façonné la figure du « lanceur d'alerte » en insistant sur le domaine de la fiscalité.

Le deuxième chapitre expose les principaux éléments d'une sociologie pragmatique et d'une socio-histoire du scandale. Ces éléments forment notre « théorie du scandale » à la lumière de laquelle nous proposons une relecture des scandales, en particulier fiscaux, analysés dans le premier chapitre. Selon une approche résolument moderne, nous avons donc décidé de partir de cas pratiques pour exposer et illustrer la théorie, et non de faire l'inverse selon un schéma plus classique.

146. Une petite mise en garde s'impose d'entrée de jeu. Nous ne nourrissons ici nullement l'ambition d'expliquer de façon exhaustive la mécanique des *media leaks*, ni celle d'ailleurs du scandale. Le phénomène est complexe et de nombreuses théories, appartenant à des disciplines diverses, peuvent l'expliquer d'une façon plus nuancée.

Notre objectif est de décrire et de comprendre le phénomène des lanceurs d'alerte grâce à des éléments de sociologie afin de structurer et de modéliser un discours juridique en devenir.

## Chapitre 1. La valse des scandales

### Introduction

147. Parmi les scandales qui ont forgé l'idée et la légitimité du « lanceur d'alerte », nous revenons sur cinq scandales en particulier selon une perspective chronologique (section 1). Nous nous focalisons ensuite sur les principales fuites de données fiscales qui ont mené au déplacement de la problématique dans le domaine fiscal (section 2)<sup>633</sup>.

Nous nous arrêtons aux « *Panama Papers* », même si ce scandale a été suivi par de nouvelles fuites (« *Bahama Leaks* », « *Football Leaks* », « *Dubai Leaks* », « *Paradise Papers* », etc.) dès l'instant où ces fuites n'ont rien apporté de nouveau au débat.

148. L'examen des *media leaks* ne permet pas seulement de mettre en lumière l'avènement des lanceurs d'alerte fiscale, il permet aussi de se donner une idée plus concrète de la façon dont fonctionne le « système *offshore* », ce qui est assurément utile à notre propos. À ce stade, retenons que ce système permet de mettre en place, en toute opacité, des montages

---

<sup>633</sup> Ceci étant, il ne faudrait pas en conclure que ces « *media leaks* » n'exposent que des pratiques fiscales répréhensibles. D'autres pratiques criminelles sont dénoncées. L'instrument fiscal peut n'être qu'un outil de dissimulation d'autres faits criminels.

d'optimisation fiscale très avantageux qui, tout en étant parfaitement légaux, peuvent s'avérer abusifs en application de dispositions juridiques particulières, dites « anti-abus ».

Eu égard à l'objectif de modélisation du présent titre, nous nous attachons, pour chaque affaire, à mettre en évidence un certain nombre de traits communs: l'auteur de la fuite, l'objet de la fuite, le destinataire de la fuite et l'impact de la fuite.

## **Section 1. Des « *Pentagon Papers* » à la faillite de *Lehman Brothers***

149. Le choix des affaires présentées dans la présente section s'explique par le rôle que ces dernières ont joué sur la naissance de la figure du *whistleblower* aux États-Unis, ainsi que sur l'éveil des consciences par rapport à la chose publique et au besoin de transparence, en général, et au monde financier, en particulier.

Nous examinons successivement l'affaire des « *Pentagon Papers* » (§ 1), l'affaire « Paul van Buitenen » (§ 2), la faillite des entreprises *Enron* et *WorldCom* (§ 3) et la faillite de *Lehman Brothers* (§ 4). La présentation de chaque affaire se déroule en deux temps. Dans un premier temps, nous exposons les faits (A) ; dans un second temps, nous soulignons la réaction provoquée par le scandale (B).

Il n'est pas anodin que trois de ces affaires soient d'origine américaine. L'hégémonie américaine exerce une influence significative dans notre domaine de recherches, que cela soit sur la nécessité de lutter contre la fraude fiscale<sup>634</sup>, sur la façon de lutter contre la fraude fiscale<sup>635</sup>, sur l'accroissement des mécanismes de dénonciation<sup>636</sup> ou encore sur la manière de lutter contre l'évasion fiscale des entreprises<sup>637</sup>.

### **§ 1. Les « *Pentagon Papers* » (1971)**

150. Comme annoncé, nous débutons par un exposé des faits (A) et soulignons ensuite les effets du scandale à la lumière du sujet de l'étude (B).

#### *A. Les faits à l'origine du scandale*

151. L'expression « *Pentagon Papers* » désigne le rapport commandé en 1967 par le Secrétaire à la Défense, Robert S. McNamara, à propos de la guerre du Vietnam et dont des extraits ont été publiés, en 1971, à l'occasion d'articles publiés par le *New York Times*, tout

---

<sup>634</sup> Voy. par exemple l'adoption du « *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA* » dans le domaine de l'échange international de renseignements fiscaux.

<sup>635</sup> Voy. par exemple la « *tax compliance* » que l'on traduit tantôt par civisme fiscal tantôt par conformité.

<sup>636</sup> Voy. par exemple le *Sarbanes-Oxley Act*, le *Dodd-Frank Act* et l'*IRS Whistleblower Act* dans le domaine du *whistleblowing*.

<sup>637</sup> Voy. par exemple la technique du *naming & shaming* et celle des obligations de signalement en vue de renforcer l'exécution des lois.

d'abord, et par le *Washington Post*, ensuite<sup>638</sup>. Ce rapport classé « secret-défense » comporte près de 7000 pages<sup>639</sup>. Il a été transmis à la presse par Daniel Ellsberg, analyste militaire chez *RAND Corporation*, un *think tank* conseillant l'armée américaine, qui a lui-même participé à la rédaction dudit rapport.

Le rapport porte, plus concrètement, sur l'implication des États-Unis en Asie du Sud-Ouest, de la Seconde Guerre mondiale jusqu'à la moitié de l'année 1968. Cinq administrations sont donc impliquées dans le processus décisionnel ayant justifié l'intervention politique et, ensuite, militaire des États-Unis en Indochine. On y apprend notamment que l'intervention militaire a été maintenue alors qu'elle était jugée inefficace depuis 1965. Plus largement, le rapport suggère que l'objectif du gouvernement américain était, en premier lieu, de réfréner la montée du communisme et, en deuxième lieu, de défendre le pouvoir d'influence et le prestige des États-Unis, et ce indépendamment des conditions de vie du peuple vietnamien. Ces conclusions contrastent significativement avec les discours publics tenus en particulier par l'administration Johnson.

C'est à la suite de sa participation à une conférence de la *War Resisters League* et de l'intervention du résistant Randy Kehler que Daniel Ellsberg prend la mesure du rapport McNamara. Il réalise alors une copie du document confidentiel, avec la complicité d'un ancien collègue de *RAND Corporation*, Anthony Russo. Après avoir essuyé plusieurs échecs auprès de sénateurs, l'analyste se résout à contacter un correspondant du *New York Times*, Neil Sheehan.

152. En réponse à la publication d'un premier article, intitulé « *Vietnam Archive : Pentagon Study Traces 3 Decades of Growing U.S. Involvement* »<sup>640</sup>, le gouvernement américain, alors dirigé par le président Nixon, saisit le juge en vue de faire interdire provisoirement la publication du contenu du rapport McNamara par le *New York Times*. La mesure de censure réclamée par le gouvernement américain est inédite dans l'histoire des États-Unis. L'enjeu est de taille dès lors qu'une telle mesure porte fondamentalement atteinte à l'une des pierres angulaires de la société américaine : le Premier Amendement qui consacre la liberté de presse et le droit du public d'accéder aux informations du gouvernement.

Face à un tel enjeu démocratique, le *Washington Post*, qui s'est également vu transmettre le document par Daniel Ellsberg, décide, quelques jours après la publication du premier article par le *New York Times*, de publier, lui aussi, un article sur le sujet. Le gouvernement américain sollicite alors également une mesure de censure à l'encontre dudit journal, mais celle-ci est refusée par le juge. Saisie par les deux journaux, la Cour suprême des États-Unis décide finalement, par six voix contre trois, que les mesures de censure sollicitées par le gouvernement

---

<sup>638</sup> Sur l'affaire des « *Pentagon Papers* », voy. not. l'article dédié à l'affaire dans l'encyclopédie en ligne *Wikipédia* (consulté le 17 septembre 2018) ainsi que sur le site *History.com* (consulté le 17 septembre 2018), de même que les archives de l'Institut National de l'Audiovisuel français (INA) consultables sur son site Internet (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>639</sup> D'importants extraits du rapport peuvent désormais être consultés via le site Internet des archives nationales américaines : [www.archives.gov/research/pentagon-papers](http://www.archives.gov/research/pentagon-papers) (consulté le 27 août 2019).

<sup>640</sup> N. SHEEHAN, « Vietnam Archive: Pentagon Study Traces 3 Decades of Growing U.S. Involvement », archives, 13 June 1971, *NY Times.com* (consulté le 2 septembre 2019).

américain sont inconstitutionnelles en ce qu'elles n'ont pas été justifiées d'une façon raisonnable<sup>641</sup>. La victoire est donc en demi-teinte pour la liberté de la presse.

Pour ce qui est de Daniel Ellsberg, lui et son complice, Anthony Russo, sont poursuivis en vertu de l'« *Espionage Act* », adopté durant la Première Guerre mondiale. Le juge Byrne prononce cependant l'abandon des charges en raison de la gravité des faits dénoncés et de l'illégalité des moyens de preuve obtenus durant l'enquête. Depuis lors, le combat de Daniel Ellsberg n'a pas cessé. Il a ainsi fondé, en décembre 2012, la *Freedom of the Press Foundation*, un organisme qui défend et protège le journalisme d'investigation<sup>642</sup>.

153. L'affaire des « *Pentagon Papers* » a été suivie de près par une autre affaire retentissante, connue sous le nom du « *Watergate* ». Celle-ci débute par l'arrestation, la nuit du 17 juin 1972, de cinq cambrioleurs dans l'immeuble du « *Watergate* », le siège du parti démocrate. Grâce à l'intervention d'un mystérieux informateur du FBI se faisant appeler « *Deep Throat* » (Gorge profonde)<sup>643</sup>, deux journalistes du *Washington Post*, Bob Woodward et Carl Bernstein, réussissent à démêler l'affaire. Il s'avère que les cinq cambrioleurs, pris en possession de matériel d'enregistrement, ont des liens avec la CIA et l'administration Nixon. L'opération mise en lumière consisterait, en réalité, en une vaste opération d'espionnage et de sabotage à l'encontre des candidats démocrates. Cette affaire conduit à faire remonter à la surface d'autres malversations menées au sein de la Maison blanche. On apprend notamment l'installation d'un système d'enregistrement des conversations tenues dans le bureau ovale, à l'insu des interlocuteurs. Une commission d'enquête parlementaire est mise en place en janvier 1973. Le président Nixon démissionne le 9 août 1974, quelques jours après le déclenchement d'une procédure d'*impeachment*.

154. Près de quarante ans plus tard, l'histoire se répète. À l'instar de Daniel Ellsberg, Edward Snowden, un ancien employé de la CIA et de la NSA, décide de défier les États-Unis<sup>644</sup>. Il révèle auprès de journalistes, notamment du *Guardian* et du *Washington Post*, les pratiques de surveillance massive mises en place par les services secrets américains et britanniques à l'encontre, non pas des interlocuteurs de la Maison blanche, mais des citoyens américains.

### *B. Les effets du scandale*

155. L'affaire des « *Pentagon Papers* » est importante à un double égard.

D'une part, elle marque un tournant décisif dans l'histoire de la presse. Tandis que cette dernière a pu, au cours de l'histoire, être perçue comme collaborationniste ou, à tout le moins, comme (trop) complaisante avec l'État<sup>645</sup>, elle endosse concrètement, avec l'affaire des « *Pentagon*

---

<sup>641</sup> *New York Times Co. v. United States*, 403 U.S. 713 (1971), disponible en partie sur <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/403/713/> (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>642</sup> Le site Internet de la fondation est accessible à l'adresse : <https://freedom.press/> (consulté le 27 août 2019).

<sup>643</sup> L'identité de cet informateur, parfois qualifié de *whistleblower*, a été révélée depuis lors : il s'agissait de Mark Felt, agent spécial du FBI.

<sup>644</sup> Pour une comparaison, voy. not. M. GLADWELL, « Daniel Ellsberg, Edward Snowden, and the modern whistleblower », 19 & 26 December 2016, *The New Yorker.com* (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>645</sup> L'histoire de la dénonciation proposée dans le titre précédent a montré le rôle que la presse avait pu jouer dans la machine de la délation, notamment sous l'Occupation allemande.



*Papers* », la fonction que les Pères fondateurs lui ont historiquement dévolue, celle de quatrième pouvoir. En Europe, il faut attendre le début des années '90 pour que la Cour européenne des droits de l'homme reconnaisse formellement la fonction de « chien de garde » exercée par la presse dans une société démocratique<sup>646</sup>. Il n'empêche que la fonction s'est lentement imposée depuis l'abolition de la censure et la libéralisation de la presse, qui caractérisent, entre autres, la sortie de l'Ancien Régime et la Révolution française<sup>647</sup>.

L'affaire des « *Pentagon Papers* » amorce, d'autre part, l'avènement de la figure du « *whistleblower* ». C'est en effet dans le contexte de l'affaire des « *Pentagon Papers* » que l'homme politique et avocat militant Ralf Nader consacre l'expression à l'occasion d'une conférence sur la responsabilité professionnelle<sup>648</sup>. Les questions juridiques suscitées par l'affaire des « *Pentagon Papers* » sont discutées à l'aune de la problématique émergente du « *Whistle-Blowing* ». L'expression est formalisée dans les actes de la conférence qui paraissent en 1972. La même année, d'autres chercheurs publient un ouvrage qui réaffirme le néologisme : « *Blowing the Whistle: Dissent in the Public Interest* »<sup>649</sup>.

156. C'est ainsi que Daniel Ellsberg, « l'homme le plus dangereux d'Amérique » d'après Henri Kissinger, peut être considéré comme le « premier » *whistleblower*<sup>650</sup>, même si la fonction de vigie, de sentinelle, qu'il a mise en évidence est, elle, résolument ancienne<sup>651</sup>.

Que Daniel Ellsberg n'ait pas été un simple témoin n'est pas insignifiant quant à la reconnaissance du statut de *whistleblower*. Daniel Ellsberg est un *insider* averti. Il a directement participé à la rédaction du rapport révélé à la presse, a servi en tant que *Marine* et a travaillé à l'ambassade des États-Unis à Saigon au Vietnam. Sa formation est, en outre, directement liée aux contenu des révélations. Diplômé en économie de l'Université d'Harvard, il a réalisé une thèse dans la même université sur « le risque, l'ambiguïté et la décision »<sup>652</sup>. Aussi, il faut noter que si Daniel Ellsberg semble avoir immédiatement recherché la publicité, il s'est d'abord

---

<sup>646</sup> Dans l'arrêt *Lingens*, la Cour souligne déjà la tâche de contrôle dévolue à la presse (Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Lingens c. Autriche*, 8 juillet 1986, § 44). L'expression « chien de garde » est toutefois plus tardive et apparaît dans l'arrêt *Sunday Times* (Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Sunday Times c. Royaume-Uni*, 26 novembre 1991, § 50). Depuis lors, la Cour rappelle fréquemment la fonction (voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Goodwin c. Royaume-Uni*, 27 mars 1996, § 39 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Stoll c. Suisse*, 10 décembre 2007, § 110 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, § 126). La Cour a reconnu que d'autres acteurs pouvaient, dans leur mission de communication d'idées sur des sujets d'intérêt public, exercer un rôle de « chien de garde », en particulier les ONG, les chercheurs universitaires, les blogueurs et les utilisateurs de médias sociaux (Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottság c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 166). Nous reviendrons sur cette jurisprudence dans la troisième partie de l'étude (voy. not. *infra* n° 1086).

<sup>647</sup> Parallèlement, nous avons vu que la Révolution française était aussi marquée par l'essor de la conception républicaine de la dénonciation qui exprime déjà en substance l'idée moderne de lancer l'alerte.

<sup>648</sup> R. NADER, P. PETKAS & K. BLACKWELL, *Whistle blowing: the report of the Conference on Professional Responsibility*, New York, Grossman, 1972.

<sup>649</sup> C. PETERS & T. BRANCH, *Blowing the Whistle: Dissent in the Public Interest*, New York, Praeger, 1972.

<sup>650</sup> En ce sens, voy. not. S. BLUMENFELD, « Daniel Ellsberg, le premier lanceur d'alerte », *Le Monde.fr*, 19 janvier 2018 (consulté le 17 septembre 2018). Voy. aussi E. LUCE, « Daniel Ellsberg, pionnier des lanceurs d'alerte. Des 'Pentagon Papers' à la Corée du Nord et à l'apocalypse nucléaire », *Le Nouvel Economiste.fr*, 21 décembre 2017 (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>651</sup> En ce sens, voy. « Francis Chateauraynaud: « Une fonction universelle qui tient de plus en plus de place » », *La Croix*, propos recueillis par Emmanuelle Réju, le 29/10/2012 à 15h40, disponible à l'adresse [www.la-croix.com](http://www.la-croix.com) (consulté le 31 mai 2017).

<sup>652</sup> P. MAGNAN, « Daniel Ellsberg, le « lanceur d'alerte » qui dénonça la guerre du Vietnam », *Geopolis.francetvinfo.fr*, 8 avril 2014 (consulté le 17 septembre 2018).

adressé à des sénateurs afin qu'ils révèlent le rapport McNamara au sein de l'assemblée parlementaire sachant que dans une telle hypothèse, lesdits parlementaires auraient bénéficié de l'immunité parlementaire.

## § 2. L'affaire « Paul van Buitenen » (1998)

157. Un peu moins médiatique que les autres affaires exposées dans la présente section, l'affaire « Paul van Buitenen » mérite notre attention en raison des évolutions juridiques qu'elle a initiées en Europe<sup>653</sup>.

Comme annoncé, nous débutons par un exposé des faits (A) et soulignons ensuite les effets du scandale à la lumière du sujet de l'étude (B).

### A. Les faits à l'origine du scandale

158. Assistant-auditeur de la direction de contrôle financier de la Commission européenne, Paul van Buitenen tente en 1998 d'attirer l'attention d'un membre du Parlement sur des pratiques frauduleuses et irrégulières qui auraient été menées au sein de la Commission. Le fonctionnaire européen prétend avoir agi notamment par conviction chrétienne à la poursuite d'un idéal européen<sup>654</sup>.

En 1999, il publie un livre sur le sujet, « *Blowing the Whistle: One man's fight against fraud in the European Commission* », qui lui vaut d'être nommé « Européen de l'année » par le *Reader's Digest magazine* et par ABC (*Australian Broadcasting Corporation*), un important organisme de radiodiffusion australien, et d'être anobli par la reine des Pays-Bas.

### B. Les effets du scandale

159. Les révélations de Paul van Buitenen conduisent à la démission des membres de la Commission présidée par Jacques Santer, qui était par ailleurs premier ministre luxembourgeois, et à la chute d'Edith Cresson, ancien premier ministre français et commissaire à l'éducation. Le manque de diligence de l'Office européen de lutte anti-fraude (OLAF) est aussi mis en cause.

À la suite de ces révélations, le fonctionnaire européen est suspendu de ses fonctions, voit son salaire réduit et fait l'objet de mesures disciplinaires. Mais il réussit à regagner la Commission à un poste distinct<sup>655</sup>. Il quitte finalement ce poste et crée son parti politique « Europe Transparente ». En 2004, il est élu au sein du parti qu'il a créé. Il siège au Parlement de 2004 à

---

<sup>653</sup> Sur les faits, voy. not. « Europe is out to get me », *The Guardian.com*, 11 January 1999 (consulté le 18 septembre 2018) ; L. KIRK, « Paul van Buitenen returns to the Commission », *Euobserver.com*, 28 September 2003 (consulté le 18 septembre 2018) ; A. SAGNARD, « Révélation 20 Minutes : Quand la Commission européenne refusait d'enquêter sur Clearstream », *20minutes.fr*, 26 avril 2006 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>654</sup> S. BATES, « Europe is out to get me », *The Guardian.com*, 11 January 1999 (consulté le 18 septembre 2018)

<sup>655</sup> Voy. not. L. KIRK, « Paul van Buitenen returns to the Commission », *Euobserver.com*, 28 septembre 2003 (consulté le 18 septembre 2018).

2009. Durant ce mandat, il continue de publier des révélations<sup>656</sup>. Mais il agit alors en tant que parlementaire (élu politique) et non plus en tant que travailleur (*insider*) comme lors de précédentes révélations.

160. Les révélations faites par Paul van Buitenen suscitent une prise de conscience de l'importance de lutter contre la corruption dans le secteur public en Europe. La réaction ne se fait pas attendre au niveau européen. Le 4 novembre 1999, le Conseil de l'Europe adopte la Convention civile sur la corruption<sup>657</sup>.

Le rôle primordial joué par les travailleurs dans la détection des cas de corruption est mis en exergue. L'article 9 de la Convention précitée prévoit ainsi la mise en place, en droit interne, d'une « protection adéquate contre toute sanction injustifiée à l'égard des employés qui, de bonne foi et sur la base de soupçons raisonnables, dénoncent des faits de corruption aux personnes ou autorités responsables ».

Quelques années plus tard, les auteurs de la Convention des Nations Unies contre la corruption, dite aussi « Convention de Mérida », s'inspirent de ce texte pour rédiger l'article 33, qui, représente, sur la scène internationale, l'un des premiers textes sur le statut de lanceur d'alerte<sup>658</sup>.

### § 3. La faillite des entreprises *Enron* (2001) et *WorldCom* (2002)

161. Le début des années 2000 est marqué, aux États-Unis, par la faillite de deux grandes entreprises multinationales : *Enron* et *WorldCom*<sup>659</sup>.

Avec ces affaires, on saisit pleinement la faillibilité des dispositifs de gouvernance traditionnelle (audit et contrôle externe) et la nécessité de mieux prendre en compte les salariés, qui disposent d'un accès privilégié à l'information de l'entreprise.

Comme annoncé, nous débutons par un exposé des faits (A) et soulignons ensuite les effets du scandale à la lumière du sujet de l'étude (B).

#### A. Les faits à l'origine du scandale

162. Les causes à l'origine de la faillite des entreprises multinationales *Enron* et *WorldCom* ont été, en partie, révélées grâce au concours de deux employées, Sherron Watkins et Cynthia

---

<sup>656</sup> En 2005, il sollicite ainsi de la part de la Commission européenne d'ouvrir une enquête à propos de l'auteur de la directive sur les services dans le marché intérieur, Frits Bolkestein, après avoir appris qu'il était membre du conseil consultatif international de la banque russe Menatep et ancien employé de la compagnie de pétrole Shell, sachant que Menatep et Shell étaient toutes deux citées dans le scandale « *Clearstream* » pour avoir ouvert des comptes non déclarés auprès de la société luxembourgeoise. En 2008, il publie sur son site Internet un résumé de rapports confidentiels à propos des dépenses de l'Union européenne.

<sup>657</sup> Convention civile sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 4 novembre 1999, *S.T.E.*, n° 174.

<sup>658</sup> Nous reviendrons sur ces deux textes dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>659</sup> Surabondante, la faillite de Parmalat n'est pas ici évoquée.

Cooper, sacrées « personnalités de l'année » par le *Time Magazine* en 2002<sup>660</sup>. Parmi ces « personnalités de l'année » figurent également Coleen Rowley, juriste au FBI, qui a dénoncé publiquement les carences dont souffraient les services secrets américains à l'époque, et ce avant que ne surviennent les tragiques attentats de New York.

163. Active dans le secteur du gaz naturel et de l'électricité, l'entreprise texane *Enron* aurait créé, selon un schéma dit « de Ponzi », de nombreuses sociétés *offshores* dans le but de dissimuler certains actifs ou passifs du bilan. Les opérations spéculatives de l'entreprise conduisent à terme à des pertes importantes, qui se soldent par sa faillite en décembre 2001.

Alors que la faillite de l'entreprise vient d'être prononcée publiquement, Sherron Watkins, vice-présidente du développement commercial chez *Enron Corporation*, envoie un long mémo anonyme au PDG de *Enron*, Ken Lay<sup>661</sup>. Son identité est rapidement démasquée. Avant d'occuper ce poste, Sherron Watkins avait exercé la fonction de comptable pour l'ancien auditeur externe de *Enron Corporation*, *Arthur Andersen LLP*. Quoique ses révélations aient été rendues publiques, Sherron Watkins, à la différence de Daniel Ellsberg, n'a pas cherché à faire part de ses préoccupations en dehors de l'entreprise. Le mémo qu'elle a adressé à Ken Lay a cependant été publié par un membre du congrès, à la suite de quoi elle a dû témoigner publiquement à l'occasion d'une séance du congrès dédiée à l'étude de la faillite d'*Enron*. Son audition suggère alors que les signes de la faillite étaient parfaitement palpables en interne, mais qu'ils ont manifestement été étouffés ou négligés.

164. De son côté, l'entreprise *WorldCom* est une entreprise de télécommunications américaine fondée en 1989 alors que l'Internet est en plein essor. Cynthia Cooper, vice-présidente du service d'audit interne de *WorldCom*, et son équipe investiguent en secret sur des malversations comptables commises par *WorldCom*, à hauteur de près de quatre milliards de dollars<sup>662</sup>. L'entreprise écope par ailleurs, à l'instar de dizaines d'autres, de la « bulle Internet », à savoir une bulle spéculative ayant affecté les valeurs liées aux technologies, c'est-à-dire liées au secteur de l'informatique et des télécommunications<sup>663</sup>.

En tant qu'auditeur interne, Cynthia Cooper décide de faire remonter ses conclusions au sein de la hiérarchie et d'en discuter avec David Meyers, le contrôleur de l'entreprise, et Scott Sullivan, le directeur financier. Ce dernier formule des explications et demande à Cynthia Cooper d'arrêter l'audit et de le reporter au troisième quadrimestre. L'auditrice refuse et transmet ses conclusions au président du conseil du comité d'audit. Deux semaines plus tard, *WorldCom* annonce un redressement de précisément quatre milliards de dollars. Il s'agit de la

---

<sup>660</sup> Voy. not. L. ROTTIERS, *Le sonneur de tocsin : ses origines, son évolution et ses implications en droit social belge*, Waterloo, Kluwer, 2012, p. 6 ; A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 422 ; J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.) Paris, Autrement, 2005, p. 9.

<sup>661</sup> Sur les faits, voy. not. Associated Press, « Enron whistleblower tells of 'crooked company' », *Nbcnews.com*, 15 March 2006 (consulté le 18 septembre 2018) ; L. CURWEN, « The corporate conscience », interview, *The Guardian.com*, 21 June 2003 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>662</sup> 3,8, 3,9 ou 4 milliards de dollars selon les sources.

<sup>663</sup> Voy. not. N. MADELAINE, « WorldCom : retour sur un scandale », *Les Echos.fr*, 16 mars 2005 (consulté le 18 septembre 2018).

plus grande fraude comptable de l'histoire des États-Unis<sup>664</sup>. Les conclusions de Cynthia Cooper sont communiquées à un membre du Congrès qui les rend publiques. Elle quitte l'entreprise en 2004.

### B. Les effets du scandale

165. La faillite des deux multinationales convainc le congrès américain de la nécessité d'améliorer la qualité et la fiabilité des informations publiées par les entreprises cotées afin de permettre aux actionnaires et investisseurs d'apprécier leur santé financière. Cette réforme est opérée par le célèbre « *Sarbanes-Oxley Act* » dit « *SOX Act* », qui impose aux comités d'audit des entreprises publiques américaines et de leurs filiales dans l'Union européenne, ainsi que des sociétés non américaines cotées à une bourse américaine, d'établir une procédure permettant aux employés de l'émetteur des titres de soumettre de façon anonyme leurs inquiétudes au sujet de problèmes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit.

Dans le cas de la faillite d'*Enron* et *WorldCom*, il faut souligner que les deux lanceuses d'alerte ont précisément tenté de débattre de leurs conclusions en interne, mais elles n'ont pas été entendues, ce qui témoigne d'une certaine inefficacité des canaux de signalement interne de l'époque. Leur qualité professionnelle leur donnait pourtant une certaine légitimité. Dans les deux cas, les employées étaient qualifiées eu égard à la nature des révélations et leur fonction impliquait d'être vigilantes. Dans la presse, elles ont ainsi parfois été qualifiées de « *insider-outsiders* » en ce qu'elles avaient accès aux informations internes, mais jouissaient d'un poste indépendant d'observateur.

Le *SOX Act* est remarquable en ce qu'il a provoqué l'entrée du *whistleblowing* dans l'ordre juridique européen. Il a conduit, de par son champ d'application extraterritorial, à s'interroger sur la compatibilité du *whistleblowing* américain avec le droit de l'Union européenne<sup>665</sup>, en l'occurrence, le droit à la protection des données et au respect de la vie privée<sup>666</sup>. C'est pourquoi nous y reviendrons fréquemment.

166. À la différence des faits à l'origine des deux affaires précédentes, les faits ici dénoncés concernent des actes répréhensibles commis par des entreprises du secteur privé, en l'occurrence des multinationales, qui, à la faveur du système capitaliste, se sont considérablement étendues et enrichies. Il devient alors manifeste que la corruption ne touche

---

<sup>664</sup> Sur les faits, voy. not. G. COLVIN, « Wonder Women of Whistleblowing Is it significant that the prominent heroes to emerge from the two great business scandals of recent years were women? », *Money.cnn.com*, 12 August 2002 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>665</sup> De tradition anglo-saxonne, le *whistleblowing* était déjà règlementé par un texte exprès en Grande-Bretagne depuis 1998 : le « *Public Interest Disclosure Act* ». Sur le PIDA, voy. *infra* n° 604.

<sup>666</sup> Sur le sujet, voy. not. O. GOFFARD, « Les systèmes d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) et le respect de la vie privée : du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, pp. 201-220 ; K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER et S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 129-150 ; F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, pp. 43-78.

pas que le secteur public, comme l'a montré l'affaire Paul Van Buitenen, mais aussi le secteur privé.

Ce contexte amène à faire de la détection et de la révélation de faits de corruption une question prioritaire au niveau mondial en vue de prévenir et de lutter contre la corruption entendue au sens large<sup>667</sup>. Et la mise en place de canaux exprès de signalement interne apparaît désormais comme un outil efficace de lutte contre la corruption<sup>668</sup>.

167. Au-delà de la problématique du *whistleblowing*, les révélations qui ont suivi la faillite des entreprises *Enron* et *WorldCom* ont provoqué une grave crise de la gouvernance au sein des entreprises. La difficulté tient au fait que les pratiques dénoncées sont à cheval entre ce qui est légal et ce qui ne l'est pas. Comme nous aurons l'occasion de l'expliquer, le recours à des sociétés *offshores*, basées dans des paradis fiscaux, n'est pas en soi illégal<sup>669</sup>. Une réflexion sur l'éthique d'entreprise est alors initiée<sup>670</sup>. Elle mène à un changement profond de mentalité et, entre autres, à l'adoption de codes et chartes de bonnes conduites dans l'optique d'afficher et d'appliquer des standards de bonne gouvernance (*corporate governance*) dans le cadre de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>671</sup>. Ces codes ne sont pas juridiquement contraignants (*soft law*), mais ont le mérite de créer une culture de la transparence, propice au signalement, et de fédérer les travailleurs autour de valeurs et objectifs communs.

À la suite des révélations examinées, il est devenu constant que le pouvoir acquis par les multinationales entraîne, dans leur chef, un devoir de transparence et de reddition des comptes. Héritée du secteur public, l'obligation de transparence se diffuse ainsi aux grandes multinationales du secteur privé. De par leur puissance, les multinationales sont en effet capables de porter atteinte, presque autant voire plus qu'un État, aux droits et libertés des citoyens<sup>672</sup>. La transparence de leurs activités est alors vitale afin d'engager, le cas échéant, leur responsabilité.

Parallèlement, les techniques de management du secteur privé, développées dans le cadre de la bonne gouvernance et de la gestion des risques, sont peu à peu absorbées par les administrations.

---

<sup>667</sup> Septième Rapport général d'activité du GRECO (2006), incluant un chapitre sur la « Protection des lanceurs d'alerte », Greco (2007) 1F Final, 21 mars 2007, adopté par le GRECO lors de sa 32<sup>e</sup> réunion plénière (19-23 mars 2007), p. 10.

<sup>668</sup> En ce sens, voy. la Convention civile du Conseil de l'Europe et la Convention de l'ONU.

<sup>669</sup> Nous aurons l'occasion de l'illustrer dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>670</sup> Le terme « intégrité » a peu à peu été préféré à celui d'« éthique », qui n'a pas de valeur juridique. Voy. not. la recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'amélioration du comportement *éthique* (nous soulignons) dans le service public incluant les principes propres à favoriser la gestion de l'éthique dans le service public, C(98)70/FINAL, 23 avril 1998, remplacée par la recommandation du Conseil de l'OCDE sur *l'intégrité* (nous soulignons) publique, C(2017)5, 26 janvier 2017.

<sup>671</sup> En ce sens, voy. not. P.-H. ANTONMATTEI & P. VIVIEN, *Rapport au ministre délégué à l'Emploi, au Travail et à l'Insertion professionnelle des jeunes : « Chartes d'éthique, alerte professionnelle et droit du travail français : état des lieux et perspectives »*, janvier 2007, pp. 9-12, disponible sur le site Internet [www.ladocumentationfrancaise.fr](http://www.ladocumentationfrancaise.fr) (consulté le 20 mars 2017).

<sup>672</sup> Ceci justifie que les droits humains se soient vus conférer un effet horizontal. Voy. *infra* n° 1079.

#### § 4. La faillite de *Lehman Brothers* (2008)

168. Comme annoncé, nous débutons par un exposé des faits (A) et soulignons ensuite les effets du scandale à la lumière du sujet de l'étude (B).

##### *A. Les faits à l'origine du scandale*

169. À la suite de l'éclatement de la « bulle Internet », qui a contribué à la faillite de *WorldCom*, et des attentats du 11 septembre 2001, la banque centrale des États-Unis, la Réserve fédérale, entreprend une réduction drastique des taux d'intérêt afin d'encourager les investissements immobiliers. De nombreux emprunteurs de type « *subprime* », c'est-à-dire présentant un risque de crédit élevé, en raison d'antécédents ou de revenus insuffisants, investissent alors dans l'achat d'une maison. Ces actifs risqués, dits aussi nocifs, forment une bulle spéculative qui éclate en 2008, alors que les taux d'intérêt ont augmenté et que les emprunteurs, la plupart de type *subprime*, sont incapables de financer.

Les autorités américaines déclarent qu'elles n'interviendront pas dans la recapitalisation des banques<sup>673</sup>. La crise des *subprimes* mène alors inévitablement à la chute de plusieurs banques, parmi lesquelles la quatrième banque d'investissement américaine, *Lehman Brothers*. Le cataclysme provoqué par la faillite du *Lehman Brothers* est bien plus grand que celui provoqué par la faillite des entreprises *Enron* et *WorldCom* : le système financier vacille et la plus importante crise financière et économique, depuis le krach boursier de 1929, est déclenchée.

170. Des signes avant-coureurs étaient pourtant tangibles, depuis 2006, au sein du système bancaire américain. L'alerte a d'ailleurs été tirée par plusieurs employés, qui ont ensuite collaboré avec les enquêteurs. Citons en particulier Matthew Lee, vice-président senior de la division finance de *Lehman Brothers* qui, dans un mémo adressé à sa hiérarchie le 16 mai 2008, partage ses inquiétudes. D'après lui, les opérations de la banque d'investissement sont à la limite de la légalité et profitent de l'adage « *tout ce qui n'est pas prohibé est autorisé* ». À l'occasion d'une entrevue avec le cabinet d'audit *Ernst & Young*, auditeur externe, chargé d'enquête par la direction de *Lehman Brothers*, le vice-président senior évoque la moralité de certaines pratiques mises en place, en particulier celle dite « REPO 105 » (« *repurchase agreement* », littéralement « accord de rachat »). Cette pratique vise à transférer les actifs nocifs à la filiale londonienne de *Lehman Brothers* quelques temps avant le bilan et à les retransférer au siège de New York quelques temps après dans le seul but de donner l'illusion d'être une banque saine<sup>674</sup>. Matthew Lee est licencié un mois après ses déclarations auprès du cabinet d'audit.

##### *B. Les effets du scandale*

171. La faillite de *Lehman Brothers*, de par sa gravité, a fait l'objet d'un retentissement médiatique très important. Le rapport de 2200 pages, établi par l'expert judiciaire Anton

---

<sup>673</sup> Sur les faits, voy. not. « Étude de cas : la chute de *Lehman Brothers* », *Café de la Bourse.com*, 14 septembre 2018 (consulté le 18 septembre 2018) ; A. CLARK, « *Lehman whistleblower lost his job weeks after raising alarm* », *The Guardian.com*, 16 March 2010 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>674</sup> Voy. not le documentaire « *Inside Lehman Brothers* » de Jennifer Deschamps diffusé sur la chaîne de télévision *La Une* le 13 septembre 2018.

Valukas<sup>675</sup>, met en cause la responsabilité de l'ancien patron de la banque, Dick Fuld, et de trois directeurs financiers, notamment pour la pratique frauduleuse du « REPO 105 », menée avec l'assentiment du cabinet d'audit *Ernst & Young*, ainsi que de deux banques concurrentes, *JP Morgan* et *Citigroup*<sup>676</sup>.

Il est effectivement apparu que plusieurs signaux internes, parmi lesquels les allégations de Matthew Lee, avaient laissé présager la faillite imminente de *Lehman Brothers*, mais qu'ils n'avaient pas été entendus et s'étaient perdus dans le dédale de la bureaucratie. Pire encore, Matthew Lee a été remercié à la suite de son entretien avec *Ernst & Young*. D'après Stephen Kohn, directeur du *National Whistleblowers Center* basé à Washington, cette mesure peut être considérée comme une mesure de représailles à l'encontre de ce que l'on appelle aujourd'hui un *whistleblower*.

Cette affaire force à se rendre à l'évidence : le dispositif de protection instauré par le *SOX Act*, en réaction à la faillite d'*Enron* et *WorldCom*, est largement inefficace en pratique<sup>677</sup> : les signalements effectués par les travailleurs sont toujours autant négligés et ces derniers sont toujours autant en proie aux représailles. De surcroît, il devient nécessaire d'encourager le signalement en dehors de l'entreprise, en l'occurrence auprès de la SEC, l'autorité américaine de surveillance des marchés<sup>678</sup>, et ce *a fortiori* lorsque les canaux de signalements internes s'avèrent inefficaces<sup>679</sup>.

172. La faillite de *Lehman Brothers*, et la crise économique qui s'en est suivie, méritaient assurément d'être évoquées à l'entame de cette étude en raison de l'électrochoc qu'elles ont provoqué dans l'espace public. La crise économique de 2008 a eu un impact énorme sur les finances des pays de l'OCDE. La dette publique est effectivement passée, dans l'ensemble des pays de l'OCDE, d'une moyenne de 79,9 % du PIB en 2008 à une moyenne de 111,2 % en 2015<sup>680</sup>.

Le devoir de vigilance qu'ont fait naître ces événements dépasse de loin le cadre de la réglementation bancaire. La presse et la société civile deviennent, plus que jamais, conscientes des dangers de la finance internationale. La crise économique de 2008 a déclenché un important

---

<sup>675</sup> Le rapport est accessible sur le site Internet du cabinet d'avocats d'Anton Valukas, *Jenner & Block*, <https://jenner.com/lehman> (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>676</sup> Voy. not. « Des fraudes à la base de la faillite de Lehman Brothers », *Rtbf.be*, 16 mars 2010 (consulté le 18 septembre 2018) ; F. COLLOMP, « Comment Lehman maquillait ses bilans », *Le Figaro.fr*, 13 mars 2010 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>677</sup> Voy. not. A. CLARK, « Lehman whistleblower lost his job weeks after raising alarm », *The Guardian.com*, 16 March 2010 (consulté le 18 septembre 2018).

<sup>678</sup> « U.S. Securities and Exchange Commission ».

<sup>679</sup> Adopté en 2010 par le Président Obama, le « *Dodd-Frank Act* » (*Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act*, enacted on 21 July 2010) permet à la SEC d'octroyer une récompense financière au *whistleblower* qui lui fournit spontanément des informations originales au sujet d'une violation des « *securities laws* » permettant de recouvrer plus de 1 million de dollars. Nous reviendrons sur cette réforme dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>680</sup> OCDE, « Dette des administrations publiques Engagements financiers bruts des administrations publiques en pourcentage du PIB », mise à jour au 4 juin 2014, Économie : Tableaux-clés de l'OCDE, disponible sur le site Internet de l'OCDE (consulté le 11 juin 2019).



changement de mentalité dans le domaine fiscal<sup>681</sup>, autant du côté du politique (« *on a besoin d'argent pour recapitaliser les banques et faire face à l'augmentation de la dette publique* ») que du côté de l'opinion publique (« *ce sont toujours les mêmes qui paient* »). C'est ce contexte singulier qui préfigure la montée des lanceurs d'alerte dans le domaine fiscal. Ainsi, nous verrons dans la section suivante que c'est en raison de l'inefficacité des mesures prises par les gouvernements que la presse d'investigation, sous l'égide du Consortium International de Journalistes d'Investigation (*International Consortium of Investigative Journalists* – ICIJ), a décidé de se lancer dans une véritable traque contre le système financier, en particulier contre le système dit « *offshore* ».

## Section 2. Des « *Offshore Leaks* » aux « *Panama Papers* »<sup>682</sup>

173. Dans son éditorial à l'occasion du premier article des « *Offshore Leaks* »<sup>683</sup>, la directrice française du journal *Le Monde* fait part du constat suivant : suite à la crise financière de 2008, le mot d'ordre des gouvernements était l'abolition du secret bancaire et la fin des paradis fiscaux. Le « système *offshore* », pour reprendre le titre de l'éditorial, est un « ennemi patenté de la démocratie ». Pourtant, remarque-t-elle avec consternation, force est de constater que cinq ans plus tard, l'économie *offshore* est un marché qui tourne toujours autant, et ce en dépit de toutes les mesures bilatérales et multilatérales sur la transparence fiscale qui ont été prises et étendues depuis 2009<sup>684</sup>. Les fuites de données fiscales de ces dernières années ont radicalisé le débat autour des paradis fiscaux et autres juridictions « non coopératives », rouages centraux de la mécanique « *offshore* ».

À côté des *Offshore Leaks* (§ 1), nous analysons, à tour de rôle, les « *Lux Leaks* » (§ 2), les « *Swiss Leaks* » (§ 3) et les « *Panama Papers* » (§ 4).

Comme pour la première section, nous fonctionnons en deux temps. Dans un premier temps, nous exposons les faits (A); dans un second temps, nous revenons sur les effets du scandale, et plus spécialement sur les réactions suscitées sur le plan de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (B). Les scandales fiscaux ont, de fait, tous provoqué des aménagements sensibles dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'échelle internationale, européenne et belge. Et ils ont, en particulier, intégré la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte au sein de cette politique.

---

<sup>681</sup> En ce sens, voy. L. JOHNSON, « Whistleblowing and investigative journalism: reputational damage and the private governance of aggressive tax planning », *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, p. 277.

<sup>682</sup> Dès l'instant où les expressions « *Offshore Leaks* », « *Lux Leaks* » et « *Swiss Leaks* » sont, dans les textes francophones, tantôt traduites au singulier tantôt au pluriel, nous avons choisi d'employer le pluriel conformément à l'usage en langue anglaise et par souci de cohérence avec l'emploi du pluriel utilisé à propos des « *Panama Papers* ».

<sup>683</sup> N. NOUGAYRÈDE, « Le système offshore, cet ennemi patenté de la démocratie », *Le Monde.fr*, 4 avril 2013 (consulté le 20 septembre 2018).

<sup>684</sup> Dans un tel contexte, il est en effet permis de s'interroger sur l'efficacité des mesures prises au niveau international en vue de mettre fin à l'opacité de ces juridictions (A. P. DOURADO, « Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 2, 2018, p. 100).

### § 1. Les « *Offshore Leaks* » (2013)

174. Comme annoncé, nous exposons les faits à l'origine du scandale (A) et présentons ensuite les réactions suscitées par le scandale sur le plan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (B).

#### A. Les faits à l'origine du scandale

175. C'est avec les « *Offshore Leaks* » que débute, le 4 avril 2013, la valse des *media leaks*. L'expression fait référence aux 2,5 millions de documents en provenance d'une source anonyme qui ont été passés au crible par près de quatre-vingt six journalistes originaires de cinquante pays différents sous l'égide du Consortium International de Journalistes d'Investigation.

Les scandales fiscaux ont permis de saisir la puissante capacité d'enquête et de diffusion du Consortium International de Journalistes d'Investigation. Organisation sans but lucratif basée à Washington DC aux États-Unis, l'ICIJ prend la forme d'un réseau global de journalistes et organisations de médias qui travaillent ensemble afin d'enquêter sur des affaires de grande ampleur qui ont une dimension transnationale.

À la date du 20 septembre 2018, le réseau reposait sur plus de deux cent vingt journalistes d'investigation répartis sur quatre-vingt trois pays et territoires, et sur plus de cent organisations de médias, parmi lesquelles les plus influentes en Occident, telles que la BBC, *the New York Times* et *the Guardian*<sup>685</sup>. Quoique les affaires les plus retentissantes de ces dernières années concernent le domaine de la grande fraude fiscale et de l'évasion fiscale, il faut souligner que l'ICIJ enquête également dans d'autres domaines, tels que l'environnement, la corruption ou la santé<sup>686</sup>. Cinq journalistes belges sont membres de l'ICIJ : Kristof Clerix (Knack), Alain Lallemand (Le Soir), Lars Bové (De Tijd), Xavier Counasse (Le Soir) et Joël Matriche (Le Soir). Les deux premiers ont été auditionnés par la Commission parlementaire « *Panama Papers* » instituée par la Chambre des représentants à la suite du scandale du même nom<sup>687</sup>.

176. Les documents en cause dans les « *Offshore Leaks* » proviennent de deux petites entreprises, *Portcullis TrustNet* à Singapour et la *Commonwealth Trust Limited* aux Îles Vierges Britanniques et concernent près de 120.000 sociétés *offshore* (firmes, *trusts* et fonds *offshore* situés dans les Îles Vierges britanniques, les Îles Caïmans, les Îles Cook et Singapour). L'examen journalistique de ces documents est intéressant en ce qu'il permet de mieux comprendre comment les paradis fiscaux sont utilisés à des fins de fraude et d'évasion fiscales, mais aussi à des fins criminelles, telles que le blanchiment de capitaux.

Vu l'ampleur de la tâche – 2,5 millions de documents – l'ICIJ rend sa base de données accessible au public, le 14 juin 2013, dans l'optique de découvrir de nouveaux mécanismes

---

<sup>685</sup> « About », Site Internet de l'ICIJ, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 20 septembre 2018).

<sup>686</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 17.

<sup>687</sup> Sur la Commission spéciale « *Panama Papers* », voy. *infra* n° 203.

douteux en permettant aux citoyens avertis du monde entier de consulter la base de données<sup>688</sup>. La base de données a, depuis lors, été enrichie des données relatives aux sociétés *offshore* (785.000) révélées dans les investigations menées dans le cadre des « *Panama Papers* », des « *Bahama Leaks* » et des « *Paradise Papers* »<sup>689</sup>.

Au sein des « *Offshore Leaks* » figure un dossier distinct : les « *China leaks* ». Celui-ci a été scindé du reste des documents en raison de la différence d'alphabet. Les révélations contenues dans ce dossier concernent 20.000 Chinois appartenant à la « noblesse rouge », l'élite communiste, et exposent publiquement leur utilisation des paradis fiscaux, symbole de l'économie ultralibérale. Ils revêtent donc une dimension politique forte de telle sorte qu'il n'est pas étonnant que le site Internet du journal *Le Soir* ait été rendu inaccessible par la Chine à la suite des révélations des *China Leaks*.

### B. Les effets du scandale

177. La dénonciation de scandales financiers est une pratique courante en Europe. Nous verrons que c'est un scandale financier, celui de Panama, qui a précisément permis au scandale, au XIX<sup>e</sup> siècle, de quitter le registre religieux pour gagner le registre moral et politique<sup>690</sup>. Ceci étant, la charge émotionnelle liée au scandale financier avait décliné au fil du XX<sup>e</sup> siècle, en même temps que le discours critique sur l'argent<sup>691</sup>, jusqu'à ce que la crise financière ne la réactive, permettant ce faisant aux « *Offshore Leaks* » de se positionner comme un véritable « scandale », le premier d'une longue série.

Les « *Offshore Leaks* » propulsent la lutte contre les paradis fiscaux en haut de l'agenda politique des puissances publiques et médiatisent l'expression « *offshore* ». Mais de quoi s'agit-il exactement ? Les travaux de la Commission « *Panama Papers* » attirent l'attention sur le fait que :

« le mot “*offshore*” ne revêt pas une signification juridique précise; son contenu est indéterminé *a priori* et difficilement déterminable sur la base de critères objectifs, tant il dépend de la résolution de questions préalables telles le contenu d'une éventuelle liste de paradis fiscaux et les objectifs sous-tendant l'identification d'une telle catégorie de pays. Si la transparence est le critère essentiel de qualification d'une juridiction “*offshore*”, il paraît préférable d'utiliser alors l'expression de “juridiction non coopérative” pour qualifier ces États dans lesquels les structures sociétaires ou autres entités en cause dans le contexte des *Panama Papers* sont ou étaient établies »<sup>692</sup>.

Vu son association fréquente avec le mot « système », il nous semble que l'expression *offshore* vise une réalité plus large que celle couverte par l'expression « juridiction non coopérative ». Le fonctionnement du « système *offshore* » repose sur un réseau complexe d'acteurs

---

<sup>688</sup> « Offshore Leaks : la base de données ouverte au public », *Le Monde.fr*, 15 juin 2013 (consulté le 20 septembre 2018).

<sup>689</sup> « About - Learn more about the data in the ICIJ Offshore Leaks database », disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 11 août 2019).

<sup>690</sup> En ce sens, voy. D. DE BLIC, « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 234.

<sup>691</sup> D. DE BLIC, *op. cit.*, p. 245.

<sup>692</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 149.

(fiduciaires établies dans des juridictions non coopératives, intermédiaires financiers solides, contribuables fortunés, gouvernements corrompus, etc.), de règles variées d'application très locale et d'outils sophistiqués de planification des flux financiers. En outre, l'expression évoque l'idée d'un monde parallèle opaque où transiteraient des sommes d'argent colossales, de toute origine, avec des finalités très variées, de la plus légitime à la plus criminelle. Cette opacité offre un environnement propice à la délinquance économique (notamment la fraude fiscale et le blanchiment d'argent), mais aussi à l'évasion fiscale illicite et à l'évitement licite de l'impôt<sup>693</sup>.

178. Au-delà de ces grandes tendances, les « *Offshore Leaks* » ont également produit des effets concrets sur le plan politique.

Au niveau national, la publication des « *Offshore Leaks* » entraîne la création, au sein de l'administration fiscale belge, du service « Coordination Anti-Fraude (CAF) », avec en son sein une cellule spéciale de lutte contre les paradis fiscaux. Elle mène par ailleurs à l'ouverture d'enquêtes, mais celles-ci n'aboutissent pas, faute de données suffisamment pertinentes et/ou de collaboration de la part des paradis fiscaux<sup>694</sup>.

Au niveau international, l'OCDE initie un vaste projet, le Projet « BEPS » (« *Base Erosion and Profit Shifting* »), qui tend à lutter contre la réduction artificielle des bases d'imposition ou leur déplacement vers un pays à la fiscalité plus avantageuse. Parmi les actions prises dans le cadre du Projet « BEPS », mentionnons l'Action 13 au titre de laquelle l'OCDE recommande d'instituer un mécanisme de « déclaration pays-par-pays » à charge des grandes multinationales, plus connu sous l'expression anglaise « *Country-by-Country Report* » (« *CbCR* »), et d'en assurer l'échange automatique entre administrations fiscales. Cette mesure est digne d'intérêt en ce qu'elle montre le choix politique fait à l'époque par l'OCDE, cette dernière jugeant préférable que les multinationales fournissent directement, en toute confidentialité, un certain nombre de données à l'administration fiscale, plutôt que de contraindre cette dernière à glaner des informations dans les données publiées par la presse grâce au concours de sources internes à ces multinationales.

L'obligation de « *Country-by-Country Report* » et son échange automatique entre administrations ont été transposés au niveau européen au travers de la révision de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (directive dite « DAC ») via la directive 2016/881, dite directive « DAC 4 »<sup>695</sup>. Nous reviendrons sur la directive DAC et ses modifications dans la suite de l'étude<sup>696</sup>.

---

<sup>693</sup> Sur ces distinctions, voy. *infra* n<sup>os</sup> 401 et s.

<sup>694</sup> Comme nous le verrons, l'expression commune « paradis fiscaux » renvoient précisément, en droit fiscal international, aux « juridictions non coopératives ».

<sup>695</sup> Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 146, 3 juin 2016.

<sup>696</sup> Sur la directive « DAC » et ses révisions, voy. *infra* n<sup>os</sup> 294 et s.

## § 2. Les « *Lux Leaks* » (2014)

179. Comme annoncé, nous exposons les faits à l'origine du scandale (A) et présentons ensuite les réactions suscitées par le scandale sur le plan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (B).

### A. Les faits à l'origine du scandale

180. En amont de l'affaire « *Lux Leaks* » figurent deux séries de révélations sensibles, toutes deux publiées dans le cadre de l'émission française *Cash Investigation*<sup>697</sup>.

Tout débute par l'interview de Wim Piot, responsable du département fiscal de *PricewaterhouseCoopers* (ci-après: PwC) par la journaliste Elise Lucet dans le cadre de la préparation d'un numéro de l'émission *Cash Investigation* intitulé « *Paradis fiscaux : Les petits secrets des grandes entreprises* »<sup>698</sup>. La journaliste lui présente une demande de décision fiscale<sup>699</sup> avec l'entête de PwC et la lettre d'accord du fisc. Les documents proviennent vraisemblablement d'une fuite interne. On apprendra plus tard qu'ils ont été transmis par Antoine Deltour, diplômé de l'école de commerce de Bordeaux et auditeur chez PwC<sup>700</sup>, au journaliste Edouard Perrin. En 2013, un second reportage est diffusé par l'émission intitulée « *Le scandale de l'évasion fiscale : Révélations sur les milliards qui nous manquent* »<sup>701</sup> sur la base des documents d'Antoine Deltour, mais également de nouveaux documents dérobés par un autre employé de PwC, Raphaël Hallet<sup>702</sup>.

C'est à la suite de ces événements qu'éclate l'affaire « *Lux Leaks* » proprement dit. Celle-ci est le fruit du travail mené par quatre-vingt journalistes de vingt-six pays différents, sous la houlette de l'ICIJ, au départ des documents collectés par les deux lanceurs d'alerte Antoine Deltour et Raphaël Hallet.

181. Le scandale « *Lux Leaks* » a donné lieu à deux vagues de publications.

La première diffusion débute le 5 novembre 2014 dans le journal *Le Soir*. Les informations révélées concernent 28.000 pages de documentation à propos de 548 *rulings* conclus par PwC entre 2008 et 2010 avec l'administration fiscale luxembourgeoise. Parmi ces *rulings* se trouvent trente-sept accords conclus avec vingt-six familles belges.

---

<sup>697</sup> Pour un exposé des faits, voy. not. Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10e ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur le site [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

<sup>698</sup> *Cash Investigation*, « *Paradis fiscaux : Les petits secrets des grandes entreprises* », *France 2*, 11 mai 2012.

<sup>699</sup> L'expression « décision fiscale » ou « rescrit fiscal » (en anglais : « *tax ruling* ») désigne « tout avis ou renseignement donné ou toute mesure prise à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer » (OCDE, « *Action 5 - Rapport final 2015* », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, p. 49). L'expression « décision fiscale » est donc utilisée pour désigner toutes sortes d'arrangements fiscaux (décision fiscale anticipée, accord préalable en matière de prix de transfert, etc.) (E. VAN DE VELDE, 'Tax Rulings' in the EU Member States : Study for the ECON Committee, IP/A/ECON/2015-08, European Union, November 2015, p. 6). Ces arrangements peuvent être formels ou informels.

<sup>700</sup> Antoine Deltour a démissionné de *PricewaterhouseCoopers* en même temps qu'il dérobait les documents ayant mené au *Lux Leaks*.

<sup>701</sup> *Cash Investigation*, « *Le scandale de l'évasion fiscale : Révélations sur les milliards qui nous manquent* », *France 2*, 10 juin 2013.

<sup>702</sup> Raphaël Hallet a été licencié par *PricewaterhouseCoopers* suite à ses agissements.

La seconde diffusion débute le 9 décembre 2014. Elle se rapporte à des accords conclus avec d'autres cabinets des *Big Four*<sup>703</sup> entre 2003 et 2011. Parmi ces accords figurent treize *rulings* en lien avec huit sociétés belges.

En marge de ces révélations, les journaux belges *Le Soir* et *de Tijd* approfondissent le cas du Luxembourg et analysent de nombreux documents extraits du registre de commerce luxembourgeois (« *LuxFiles* »). Cette enquête permet de mieux cerner le traitement fiscal des Belges au Grand-Duché du Luxembourg, mais aussi de nombreuses entreprises et personnalités non belges.

182. L'enquête journalistique aboutit concrètement à la conclusion suivante : un grand nombre d'entreprises, parmi lesquelles Pepsi, IKEA et la Deutsche Bank, semblent avoir conclu des accords secrets (dits « *rulings* ») avec l'administration luxembourgeoise (plus précisément, le Bureau d'Impositions Sociétés 6), leur permettant de réduire drastiquement, au niveau mondial, leur contribution fiscale<sup>704</sup>. Ces *rulings*, qui peuvent avoir une durée de dix ans, sont rarement conclus par l'entreprise directement. Des conseillers, tels que PwC ou un autre cabinet des *Big Four*, sont mandatés à cette fin. En général, il apparaît que la substance économique des sociétés constituées au Grand-Duché du Luxembourg en vue de pouvoir bénéficier de la pratique avantageuse du *ruling* est négligeable<sup>705</sup>.

L'existence d'une substance économique réelle n'était apparemment<sup>706</sup> pas obligatoire en droit luxembourgeois au moment où les *rulings* compilés dans les « *Lux Leaks* » ont été conclus<sup>707</sup>. Il faut dire que le Grand-Duché du Luxembourg s'est imposé comme l'une des premières places financières au monde grâce à l'adoption de mesures très favorables, à partir des années '70, en faveur des multinationales. Le régime de *ruling* est un exemple de cette politique attractive. Cette attitude ultra-libérale a parfois été taxée de « commerce de souveraineté »<sup>708</sup>. De façon générale, on peut penser que telle est la critique de tous les paradis fiscaux<sup>709</sup>.

183. Certains des accords dénoncés dans les « *Lux Leaks* » ont été qualifiés par la Commission européenne d'aide d'État illégale<sup>710</sup>, ce qui a pu heurter l'opinion publique dès lors que le président en fonction, Jean-Claude Juncker, était précisément ministre luxembourgeois des Finances au moment de la conclusion des *rulings* litigieux. L'opinion publique ne pouvait que remarquer une sérieuse contradiction entre les déclarations de l'homme politique luxembourgeois au niveau européen, en faveur d'un renforcement de la lutte contre la fraude et

---

<sup>703</sup> L'expression désigne les quatre plus grands cabinets d'audit et de conseil aux entreprises à travers le monde, à savoir *PricewaterhouseCoopers* (PwC), *Deloitte*, *Ernst & Young* (E&Y) et *KPMG*.

<sup>704</sup> Au Grand-Duché du Luxembourg, mais également dans d'autres pays où des entités du groupe sont établies.

<sup>705</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 20.

<sup>706</sup> D'après les journalistes belges auditionnés par la Commission « *Panama Papers* » (Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 20).

<sup>707</sup> Comme nous le verrons, une telle exigence est désormais requise, en application des dispositions anti-abus contenues dans la directive « mère-filiale ».

<sup>708</sup> Sur la notion, voy. R. PALAN, « Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty », *International Organisation*, 2002, n° 1, pp. 151-176.

<sup>709</sup> Thierry Godefroy et Pierre Lascoumes ont parlé, à cet égard, de « souveraineté louée » (T. GODEFROY & P. LASCOUMES, *Le capitalisme clandestin. L'illusoire régulation des places offshore*, Paris, La Découverte, 2004). En ce sens, voy. aussi R. W. BAKER, *Le talon d'Achille du capitalisme. L'argent sale et comment renouveler le système d'économie de marché*, trad. par M.-B. Daigneault, Outremont, alTerre, 2007, p. 226.

<sup>710</sup> Sur la requalification de décisions fiscales anticipées en aides d'État illégales, voy. *infra* la deuxième partie de l'étude.

l'évasion fiscales, et son attitude concrète au niveau national, partisane d'une politique fiscale attractive.

### *B. Les effets du scandale*

184. L'affaire « *Lux Leaks* » aboutit à des actions variées de la part de l'Union européenne<sup>711</sup>.

Dès juin 2013, soit en amont des révélations des « *Lux Leaks* », la Commission européenne entame des investigations concernant les pratiques de certains États en matière de *rulings* fiscaux, au titre des règles européennes en matière d'aides d'État<sup>712</sup>. La Commission s'intéresse aussi aux régimes fiscaux favorables en matière de propriété intellectuelle, dits les « *patent boxes* ». Le Grand-Duché du Luxembourg n'est pas le seul pays dans le viseur. Figurent également la Belgique, Chypre, l'Irlande, Malte, les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

En juin et octobre 2014, la Commission européenne ouvre formellement un certain nombre d'enquêtes : elle se penche sur les décisions fiscales anticipées rendues par l'administration luxembourgeoise en faveur de *Fiat Finance and Trade* et *Amazon*, sur les décisions similaires rendues par l'administration irlandaise en faveur d'*Apple* et par l'administration néerlandaise en faveur de *Starbucks*. La Commission ouvre également une enquête sur le système belge de *rulings* en février 2015.

Quelques jours après la seconde vague de révélations des « *Lux Leaks* », le 17 décembre 2014, la Commission annonce la révision de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal de façon à étendre l'échange automatique de renseignements aux « informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert ». La révision est adoptée le 8 décembre 2015 via la directive dite « DAC 3 »<sup>713</sup>.

Le 12 février 2015, le Parlement européen décide, de son côté, de constituer une commission spéciale chargée d'enquêter sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature

---

<sup>711</sup> Pour une synthèse, voy. not. « Le ruling fiscal – Les décisions anticipées de l'administration fiscale luxembourgeoise à l'égard de certaines multinationales sous les feux de l'actualité européenne », [www.europaforum.public.lu](http://www.europaforum.public.lu) (consulté le 20 septembre 2018).

<sup>712</sup> Ainsi que nous le verrons, certaines pratiques fiscales dommageables sont en effet susceptibles de relever du champ d'application des règles en matière d'aides d'État dans le domaine fiscal. La Commission européenne a ainsi ouvert une enquête, en décembre 2015, à l'égard des décisions fiscales anticipées prises à l'égard de *McDonald's Europe Franchising* par les autorités luxembourgeoises. La Commission a conclu, en septembre 2018, que les décisions prises par les autorités luxembourgeoises ne constituaient pas des aides d'État prohibées en ce qu'elles reflétaient une interprétation correcte, compte tenu du cadre de l'époque, de la Convention sur les doubles impositions Luxembourg– États-Unis (« Aides d'État: l'enquête de la Commission n'a pas conclu que le Luxembourg avait accordé un traitement fiscal sélectif à McDonald's », communiqué de presse, Bruxelles, 19 septembre 2018, site Internet de l'UE). Pour un récapitulatif des différentes enquêtes et de leurs conclusions, voy. : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-5831\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5831_fr.htm).

<sup>713</sup> Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L332, 18 décembre 2015.

ou par leur effet (Commission « TAXE 1 »)<sup>714</sup>. Le rapport est rendu le 5 novembre 2015<sup>715</sup>. Prenant acte du rôle important joué par les deux employés de PwC dans les révélations du scandale « *Lux Leaks* », le rapport consacre deux paragraphes à la protection des lanceurs d'alerte. Il souligne que la divulgation des pratiques d'évasion fiscale dommageable « ne devrait pas dépendre du courage et du sens éthique de lanceurs d'alerte individuels, mais qu'elle devrait plutôt relever de mécanismes de signalement et d'échange d'informations plus systématiques »<sup>716</sup>. En vue d'approfondir la dimension pratique des problèmes soulevés dans le cadre de la Commission « TAXE 1 », le Parlement décide, le 2 décembre 2015, d'instituer une seconde commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (Commission « TAXE 2 »)<sup>717</sup>. Le rapport de la commission est adopté le 29 juin 2016<sup>718</sup>.

185. Au niveau belge, l'Inspection spéciale des impôts (ci-après : ISI) mène des enquêtes approfondies, mais celles-ci sont circonscrites aux décisions que l'administration luxembourgeoise a accepté de transmettre, soit seulement treize.

Au niveau luxembourgeois, l'affaire « *Lux Leaks* » a l'effet remarquable de conduire à la consécration du principe de publicité de toutes les décisions fiscales anticipées<sup>719</sup>. Le renversement de paradigme est donc total : du secret intégral, le Grand-Duché du Luxembourg est passé à la transparence totale au matière de *rulings*. En outre, si les deux ex-employés de PwC font l'objet de poursuites de la part du Parquet luxembourgeois, les juridictions saisies amorcent des avancées notables en faveur d'une plus grande protection des « lanceurs d'alerte » au Grand-Duché de Luxembourg<sup>720</sup>. Reste que l'élargissement du champ d'application de la loi du 13 février 2011 qui protège les lanceurs d'alerte au Luxembourg<sup>721</sup>, annoncée dans la foulée, se fait attendre<sup>722</sup>.

---

<sup>714</sup> Décision du Parlement européen sur la constitution, les attributions, la composition numérique et la durée du mandat de la commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2566(RSO)), Commission TAXE 1, P8\_TA(2015)0039, 12 février 2015.

<sup>715</sup> Rapport sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), 5 novembre 2015.

<sup>716</sup> Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, p. 5.

<sup>717</sup> Décision sur la constitution, les attributions, la composition numérique et la durée du mandat de la commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (TAXE 2), P8\_TA(2015)0420, 2 décembre 2016.

<sup>718</sup> Rapport sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, 29 juin 2015.

<sup>719</sup> F. CHAUCHE & K. PANTAZATOU, « National report of Luxembourg » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 17 du rapport en ligne.

<sup>720</sup> Nous reviendrons sur le traitement judiciaire de l'affaire des « *Lux Leaks* » dans la deuxième partie de l'étude. Voy. *infra* nos 680 et s.

<sup>721</sup> Loi du 13 février 2011 renforçant les moyens de lutte contre la corruption, *Mémorial*, 18 février 2011, disponible sur <http://legilux.public.lu> (consulté le 3 octobre 2019).

<sup>722</sup> À l'heure où nous écrivons, la révision annoncée n'a toujours pas été adoptée, mais un avant-projet de loi est sur la table depuis plusieurs mois.



### § 3. Les « *Swiss Leaks* » (2015)

186. Comme annoncé, nous exposons les faits à l'origine du scandale (A) et présentons ensuite les réactions suscitées par le scandale sur le plan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (B).

#### A. Les faits à l'origine du scandale

187. Tout débute en 2007 : l'informaticien franco-italien Hervé Falciani, alors employé de *HSBC Private Bank* en Suisse, dérobe les données bancaires de plus de 100.000 clients – personnes physiques et entreprises clientes de la banque en cause – sur une période allant de 1988 à 2007<sup>723</sup>. Il fuit la Suisse et tente de revendre les précieuses données à des autorités étrangères pour le prix de 1.000 dollars par client. La « liste Falciani », comme on la surnomme parfois, se retrouve en 2009 entre les mains des autorités françaises suite à une perquisition réalisée au domicile niçois de l'informaticien dans le cadre d'un enquête menée par la Confédération helvétique. La ministre française des Finances de l'époque, Christine Lagarde, décide de les partager avec d'autres pays étrangers : c'est ainsi que la liste « Falciani » devient la liste « Lagarde ». De son côté, Hervé Falciani décide de transmettre les données en sa possession au journal français *Le Monde*, qui les partage à son tour avec l'ICIJ. Cent quarante journalistes de quarante-cinq pays différents se mettent alors à l'œuvre pour examiner les 81.000 comptes suisses qui figurent dans la liste « Falciani ».

188. L'affaire « *Swiss Leaks* » éclate le 8 février 2015. Les noms de dizaines de clients de HSBC, riches et/ou célèbres, sont révélés à cette occasion.

Mais était-ce nécessaire ? Certains commentateurs de l'époque parlent de « maccarthysme fiscal »<sup>724</sup> – faisant référence à la traque des communistes, pour beaucoup une véritable chasse aux sorcières<sup>725</sup>, menée par le sénateur américain McCarthy dans le contexte de la guerre froide – pour évoquer le rapprochement tendancieux avec la délation. La question s'est, à nouveau, posée lors de la publication des « *Panama Papers* » en avril 2016. Donner le nom des contribuables « célèbres » mis en cause dans les révélations porte effectivement atteinte au droit à la vie privée de ces personnes, et plus particulièrement à leur réputation<sup>726</sup>. Aussi, une telle pratique porte atteinte à leur droit à la présomption d'innocence dès lors que ces personnes sont

---

<sup>723</sup> B. OFNER, « Les atteintes au secret bancaire d'une perspective suisse », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, pp. 50-51 ; Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, pp. 20-21. Sur l'affaire « Falciani », voy. not. dans la presse : T. PLATTNER & O. ZIHLMANN, « La vraie histoire d'Hervé Falciani », *Le Matin Dimanche*, 15 février 2015, accessible à l'adresse <http://enquete.lematindimanche.ch/falciani/> (consulté le 28 août 2019).

<sup>724</sup> Voy. not. les déclarations de Matthieu Pigasse, banquier actionnaire du journal *Le Monde*, le 10 février 2015 au micro de *France Inter*.

<sup>725</sup> La référence est particulièrement piquante dans la pièce de théâtre écrite par Arthur Miller en 1953, « *Les sorcières de Salem* ». Sur le maccarthysme, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 101-109.

<sup>726</sup> Voy. not. notre billet juridique sur le sujet : « La divulgation des noms mentionnés dans les *Panama Papers* constitue-t-elle une atteinte au respect de la vie privée ? », *Trends-Tendances*, 21 avril 2016, p. 82.

épinglées dans le cadre d'affaires de fraude et d'évasion fiscales de grande ampleur<sup>727</sup>, sans guère beaucoup de nuances, alors que leur comportement fiscal peut s'avérer parfaitement légal.

Ces considérations de côté<sup>728</sup>, il faut admettre que l'intérêt que présentent les données internes dérobées par Hervé Falciani pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est réel. Ces données permettent de relier un grand nombre de sociétés-écrans à leurs bénéficiaires effectifs qui proviennent de plus de deux cent pays différents. C'est pourquoi l'affaire « *SwissLeaks* » est présentée comme le complément bancaire des révélations des « *Panama Papers* » en ce qu'elle permet de comprendre l'attitude d'une banque très importante, HSBC, face aux fournisseurs de services *offshores* (« *offshores providers* »), parmi lesquels on retrouve les *Big Four* et les cabinets d'avocats<sup>729</sup>. Il ressort en particulier de la liste « Falciani » que la banque helvétique aurait approché de riches contribuables et les aurait aidés à dissimuler leurs avoirs au travers de montages *offshores*, se rendant alors coupable de démarchage illicite et de blanchiment de fraude fiscale.

Le démarchage de riches fortunes s'explique par le besoin des banquiers suisses, face à la déliquescence du secret bancaire<sup>730</sup> et au renforcement de la coopération fiscale internationale, de resserer le nombre de leurs clients afin de minimiser leurs risques. Il n'empêche qu'un tel comportement est susceptible d'être poursuivi en justice. De ce constat en découle un deuxième, c'est que la richesse cachée dans les paradis fiscaux se concentre entre les mains d'une catégorie très réduite d'individus : les ultra-riches, c'est-à-dire avec un patrimoine supérieur à quarante millions d'euros<sup>731</sup>. Il découle de l'examen de la portion scandinave de la liste « Falciani » que « les ultra-riches ont treize fois plus de chances de détenir un compte caché chez HSBC que les ménages ne possédant "que" deux à trois millions d'euros, ceux qui se trouvent dans la moitié basse du "top 1 %" »<sup>732</sup>.

Hervé Falciani est condamné en 2015 par contumace à cinq ans d'emprisonnement pour « soustraction de données, espionnage économique aggravé, violation du secret commercial et violation du secret bancaire »<sup>733</sup>. Il fait actuellement l'objet d'un mandat d'arrêt international délivré par la Suisse et a été interpellé au mois d'avril 2018 à Madrid alors qu'il devait donner une conférence dans une université. Le lendemain, il a été remis en liberté sous contrôle judiciaire. Depuis lors, aucune extradition vers la Confédération helvétique n'est intervenue car la justice espagnole s'y est opposée, comme elle l'avait déjà fait en 2013, au motif que

---

<sup>727</sup> Précisons que les faits de fraude fiscale sont susceptibles d'être appréhendés par les autorités pénales s'ils sont constitutifs d'infractions pénales. Nous aborderons l'objet de la dénonciation et sa spécificité dans le domaine fiscal dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>728</sup> Nous reviendrons de façon incidente sur les considérations liées au droit à la vie privée dans la troisième partie de l'étude lors de l'examen de la dénonciation à l'épreuve des droits fondamentaux. Voy. *infra* n<sup>os</sup> 1066 et s.

<sup>729</sup> En ce sens, voy. Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 21.

<sup>730</sup> La déliquescence du secret bancaire est associée à un scandale que nous évoquerons plus loin, le scandale « UBS » initié par le *whistleblower* Bradley Birkenfeld.

<sup>731</sup> G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, pp. 55 et 69.

<sup>732</sup> G. ZUCMAN, *ibidem*, p. 69. Voy. aussi A. ALSTADSAETER, N. JOHANNESSEN & G. ZUCMAN, « Tax Evasion and Inequality », document de travail, 28 mai 2017, p. 2, disponible sur [www.gabriel-zucman.eu](http://www.gabriel-zucman.eu) (consulté le 27 décembre 2018).

<sup>733</sup> « Madrid refuse d'extrader vers la Suisse le lanceur d'alerte Falciani », *Reuters France*, 18 septembre 2018 (consulté le 25 septembre 2018).

l' « espionnage économique aggravé » sur lequel repose le mandat d'arrêt n'existe pas en droit espagnol.

Le juge espagnol soutient que la seule « divulgation effective » qui peut être reprochée à Hervé Falciani est d'avoir transmis des informations aux unités d'intelligence financière (*Financial Intelligence Unit* – FIU), aux autorités fiscales et aux autorités judiciaires de différents pays<sup>734</sup>. L'informaticien a effectivement collaboré avec les autorités de divers pays, notamment de la France, de la Belgique et de l'Espagne.

Personnage énigmatique, Hervé Falciani continue de rester un personnage controversé du point de vue de l'opinion publique en raison des nombreuses démarches effectuées – qui auraient échoué – en vue de vendre les données dérobées. Parfois qualifié de « lanceur d'alerte », l'ex-informaticien a aussi été qualifié de « voleur » et d'« opportuniste »<sup>735</sup>.

### B. Les effets du scandale

189. Contrairement aux deux affaires précédentes – les « *Offshore Leaks* » et les « *Lux Leaks* », les fichiers informatiques qui ont servi de base aux révélations des « *Swiss Leaks* » étaient connus des autorités publiques. En possession des autorités françaises depuis 2009, ils ont été transmis à une vingtaine de pays, parmi lesquels la Belgique et l'Allemagne.

Les 7 juillet et 23 octobre 2010, les autorités belges reçoivent ainsi spontanément, de la part des autorités françaises et allemandes, des CD-roms reprenant des données relatives à des contribuables belges. Le 19 mai 2015, les autorités françaises communiquent à nouveau une série de CD-roms.

L'instruction judiciaire ouverte en Belgique sur la base des données transmises par les autorités françaises s'est concentrée sur les manœuvres de contournement de la directive européenne « épargne » entreprises par la banque *HSBC Private Bank Genève*<sup>736</sup>. L'enjeu pour l'administration fiscale belge est de taille: six milliards d'euros d'origine belge auraient été placés auprès de la filiale genevoise et auraient donc échappé à l'impôt belge<sup>737</sup>.

190. La directive 2003/48/CE sur la fiscalité de l'épargne<sup>738</sup>, dite directive « épargne », a été adoptée, en 2003, dans le cadre du paquet fiscal visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Il s'agit du premier instrument européen visant à instaurer un échange automatique d'informations. En l'occurrence, cet échange intervient en matière de paiements

---

<sup>734</sup> Agence française de presse, « L'Espagne refuse de nouveau d'extrader le lanceur d'alerte Hervé Falciani », *RTL Info*, 18 septembre 2018 (consulté le 25 septembre 2018).

<sup>735</sup> Pour un portrait d'Hervé Falciani (qui comporte de nombreux liens vers des interviews du protagoniste), voy. not. dans la presse : G. DAVET & F. LHOMME « Qui est Hervé Falciani, le cauchemar de HSBC ? », *Le Monde.fr*, 2 février 2015 (consulté le 28 août 2019).

<sup>736</sup> X., « HSBC dans le collimateur de la justice belge », *Trends Tendances.be*, 15 octobre 2013 (consulté le 28 août 2019).

<sup>737</sup> Agence Belga, « SwissLeaks: 6 milliards d'euros ont fui la Belgique via HSBC », *RTBF.be*, 9 février 2015 (consulté le 28 août 2019).

<sup>738</sup> Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L157, 26 juin 2003.

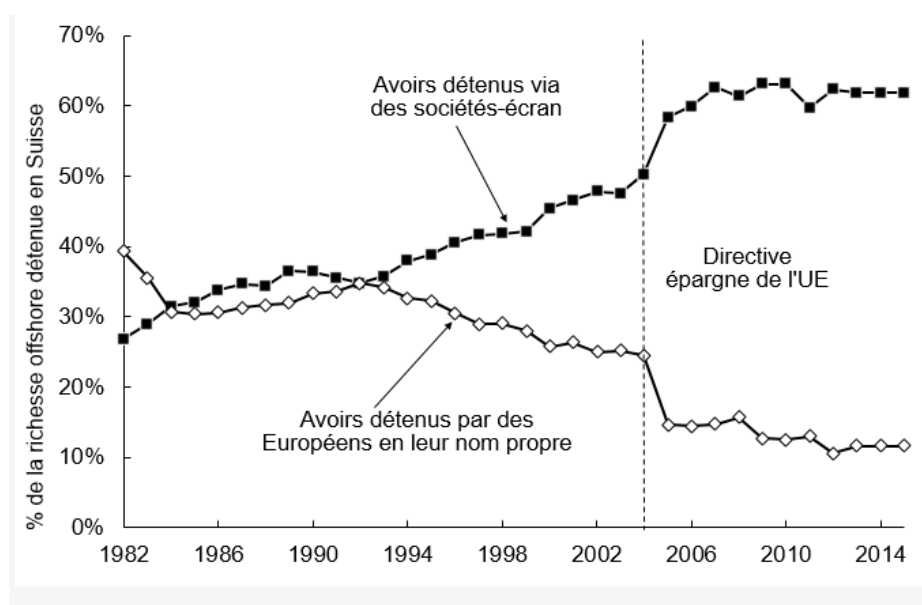
d'intérêts entre l'État membre de l'agent payeur et l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif, dans la mesure où le bénéficiaire effectif d'intérêts réside dans un État membre autre que celui de l'agent payeur. L'objectif de la directive épargne est donc de s'assurer que soient effectivement taxés les revenus de l'épargne que des personnes physiques, résidentes d'un pays membre de l'UE, perçoivent dans un autre État membre où elles auraient ouvert un compte sans le déclarer à l'administration fiscale de leur pays de résidence.

Comme en témoigne le scandale « *Swiss Leaks* » – dont les faits illicites sont connus des autorités depuis 2010 – l'application de la directive épargne a cependant fait apparaître plusieurs défaillances<sup>739</sup>.

Tout d'abord, le dispositif d'échange automatique ne concernait que les intérêts et pas les dividendes. Or il faut savoir que près de deux tiers des avoirs des ménages sont investis dans les paradis fiscaux en actions et parts de fonds d'investissement, tous deux producteurs de dividendes<sup>740</sup>. Ensuite, la directive épargne ne s'appliquait qu'aux comptes détenus *directement* par des personnes physiques, et non par l'intermédiaire d'une « entité-écran » (*trust*, fondation ou autre construction juridique). La directive épargne a donc eu l'effet pervers d'inciter les Européens à transférer leurs avoirs vers des sociétés-écrans, situées ou non dans des paradis fiscaux.

La figure 1 située ci-dessous illustre cet effet pervers.

Figure 1: Graphe réalisé par Gabriel Zucman au départ des données de la Banque nationale suisse (disponible sur [www.gabriel-zucman.eu](http://www.gabriel-zucman.eu), consulté le 27 décembre 2018)



Enfin, le système européen a été étendu, dans un souci d'efficacité, à certains pays tiers – souvent stigmatisés comme des « paradis fiscaux » – dont l'économie repose principalement

<sup>739</sup> La Commission européenne en fait état dans son rapport d'évaluation de 2008. Voy. aussi G. ZUCMAN, *op. cit.*, pp. 90-94.

<sup>740</sup> G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 91. Comme nous le verrons plus loin, la richesse contenue sur les comptes *offshore* résulte, pour l'essentiel, de titres financiers (actions, obligations et parts de fonds d'investissement).

sur le secteur bancaire et financier, tels que la Suisse, le Liechtenstein, Monaco, Andorre, Saint Marin ou encore l'Île de Jersey. Dans ces pays, le secret bancaire jouissait cependant d'une forte protection. C'est pourquoi la possibilité leur fut donnée d'appliquer transitoirement une retenue à la source de 35 %, plutôt que de se soumettre à l'échange automatique de renseignements (et donc de divulguer l'identité des contribuables concernés). La possibilité s'imposait d'autant plus qu'une telle faveur avait été accordée à trois pays membres de l'UE qui connaissaient aussi une forme de secret bancaire: le Luxembourg, l'Autriche et la Belgique<sup>741</sup>. Une telle faveur était cependant bancal dès lors qu'elle ne s'appliquait, à l'instar de la directive « épargne », qu'aux comptes détenus *directement* par des personnes physiques, et non par l'intermédiaire d'une « entité-écran ». Les autorités taxatrices en sortaient alors nécessairement perdantes.

Ceci explique que la directive épargne ait été modifiée en 2014 par la directive 2014/48/UE de façon à étendre la notion de bénéficiaire effectif, ou agent payeur selon les cas, aux « entités et "constructions juridiques" non imposées »<sup>742</sup>. Par ailleurs, la directive épargne est étendue à certains instruments financiers équivalents à des titres productifs d'intérêts qui n'étaient pas visés par la directive épargne de 2003.

L'agent payeur est tenu d'identifier le bénéficiaire effectif, selon le principe de transparence, comme si l'entité (société panaméenne par exemple) ou la construction juridique (*partnership* ou *trust* par exemple) n'existait pas. Cette règle vaut même si l'agent payeur n'est, en réalité, qu'intermédiaire. L'idée est de lutter contre ces structures écrans qui permettent d'éluder l'impôt. La directive 2014/48 ne sera néanmoins jamais appliquée dans les faits dans la mesure où elle devait être transposée pour le 1<sup>er</sup> janvier 2016, date précise où elle a été abrogée par la directive (UE) 2015/2060<sup>743</sup> au motif que les catégories de revenus figurant dans la directive épargne sont désormais reprises dans la directive 2014/107 modifiant la directive 2011/16 et entrant en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (directive dite « DAC 2 »).

Outre l'aménagement de l'échange automatique d'informations à propos des revenus de l'épargne, le scandale « *Swiss Leaks* » a conduit la Commission européenne à présenter au mois de janvier 2016 un « Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale » (« *Anti Tax Avoidance Package* »)<sup>744</sup>. Ce paquet contribue activement à accroître la transparence fiscale en luttant contre l'évasion fiscale abusive.

#### § 4. Les « *Panama Papers* » (2016)

191. L'affaire des « *Panama Papers* » fait l'objet d'un examen plus approfondi que les trois autres affaires puisqu'elle constitue le point de départ de la présente recherche. Ladite affaire a, en outre, provoqué une réaction de plus grande ampleur que les trois autres affaires. Outre la mise en place de commissions parlementaires, aux niveaux européen et nationaux, le scandale des « *Panama Papers* » a suscité une vive réflexion de la part du politique et du public sur le

---

<sup>741</sup> Nous verrons que la Belgique ne connaissait, en réalité, pas de secret bancaire, mais une simple « discrétion bancaire ». Voy. *infra* n<sup>os</sup> 344 et s.

<sup>742</sup> Directive 2014/48/UE du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L111, 15 avril 2014.

<sup>743</sup> Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L301, 18 novembre 2015.

<sup>744</sup> « Paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale », disponible sur le site Internet de la Commission.

fonctionnement du système fiscal et, spécialement, sur les dérives du système *offshore* et sur la nécessité de renforcer la vigilance et la transparence dans le domaine fiscal, en ce compris en protégeant les lanceurs d'alerte fiscale.

192. Comme pour les autres affaires, nous exposons les faits à l'origine du scandale (A) et présentons ensuite les réactions suscitées sur le plan de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (B).

#### A. Les faits à l'origine du scandale

193. Le 3 avril 2016, des révélations concernant des millions de documents confidentiels issus du cabinet d'avocats panaméen *Mossack Fonseca* sont publiées au travers de plus de quatre-vingt médias<sup>745</sup>. Ces documents concernent près de quarante ans (1977-2015) et proviennent d'une source anonyme vraisemblablement interne, se faisant appeler John Doe<sup>746</sup>.

Les documents ont initialement été transmis à deux journalistes de la *Süddeutsche Zeitung*, Bastian Obermayer et Frederik Obermaier, qui ont décidé de les partager avec l'ICIJ face à la quantité de données transmises par l'énigmatique John Doe<sup>747</sup>. Les « *Panama Papers* » constituent effectivement la plus grande fuite de données à ce jour.

Sur les 11,5 millions de documents parvenus à l'ICIJ, seuls 152 documents ont été rendus publics pour des questions de vie privée<sup>748</sup>. Les documents publiés ont quant à eux été expurgés de certaines données privées, à l'exception de certains noms (tels que le numéro de passeport et les numéros de compte bancaire – IBAN et SWIFT).

Une seconde fuite de données a eu lieu le 16 août 2018. Elle apporte un nouvel éclairage sur les faits de corruption, d'évasion fiscale et sur les transactions secrètes révélées par la première fuite des « *Panama Papers* »<sup>749</sup>.

Le Procureur panaméen lance une investigation à l'encontre du cabinet d'avocats panaméen dont les documents dérobés sont à la source du scandale « *Panama Papers* ». *Mossack Fonseca* se retrouve contraint de cesser ses activités en raison des dommages irréparables causés à sa

---

<sup>745</sup> Voy. not. S. PIEL, A. MICHEL, M. VAUDANO, J. BARUCH & J. TILOUINE, « Chefs d'État, sportifs, milliardaires : premières révélations des « Panama papers » sur le système offshore mondial », *Le Monde.fr*, 3 avril 2016 (mis à jour le 4 avril 2016).

<sup>746</sup> Équivalent anglais du pseudonyme français « Jean Dupont », le nom d'emprunt « John Doe » est utilisé dans le monde anglo-saxon depuis des siècles par les personnes qui souhaitent garder l'anonymat dans le cadre d'enquêtes judiciaires (B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016, p. 7).

<sup>747</sup> Sur l'historique de l'enquête et sur le déroulement des investigations menées par le journal allemand, voy. l'ouvrage rédigé par les deux journalistes allemands à l'origine de l'affaire : B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016.

<sup>748</sup> Une partie des documents internes de *Mossack Fonseca* compris dans les « *Panama Papers* » ont été rendus accessibles via l'adresse suivante : <https://www.documentcloud.org/public/search/Source:%20%22Internal%20documents%20from%20Mossack%20Fonseca%20%28Panama%20Papers%29%22/p2> (consulté le 30 décembre 2018).

<sup>749</sup> W. FITZGIBBON, « Second Panama Papers Leak: Findings From Around The World », 16 August 2018, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 20 septembre 2018).

réputation. L'annonce est rendue publique le 14 mars 2018<sup>750</sup>. La plupart des cabinets de Jürgen Mossack, l'un des fondateurs du cabinet *Mossack Fonseca*, avaient déjà dû fermer ses portes plusieurs mois auparavant<sup>751</sup>.

194. Les révélations des « *Panama Papers* » se rapprochent de celles des « *Offshore Leaks* ». L'origine de la fuite est cependant différente. Alors que les documents en cause dans les *Offshore Leaks* proviennent de fiduciaires, ceux mis en lumière dans les « *Panama Papers* » sont issus d'un cabinet d'avocats. Chemin faisant, on constate la variété des intermédiaires financiers susceptibles d'intervenir dans la mise en place d'une construction *offshore*. L'échelle de grandeur est également différente. La quantité de données examinées est nettement plus élevée dans le cas des « *Panama Papers* » : « 11 500 000 documents; 214 488 entités – sociétés *offshores*, *trusts*, fondations; 14 153 intermédiaires; 21 paradis fiscaux; 211 pays mentionnés; 511 banques »<sup>752</sup> ; contre 2 500 000 documents concernant à peu près 120 000 sociétés *offshores* dans le cas des « *Offshores Leaks* ». Il en résulte naturellement que le nombre de journalistes mobilisés au décryptage est considérablement plus élevé dans le cas des « *Panama Papers* » : 376 journalistes de 76 pays associés à 109 médias différents ; contre 86 journalistes originaires de 50 pays différents dans le cas des « *Offshore Leaks* ».

Les documents dévoilés dans le cadre des « *Panama Papers* » concernent, comme dans le cadre des « *Swiss Leaks* », l'identité des propriétaires de sociétés-écrans créées, en l'occurrence, par le cabinet *Mossack Fonseca*. Les propriétaires se rangent, ici aussi, parmi les « ultra-riches », voire plus encore<sup>753</sup>. Les *Panama Papers* et autres *leaks* épinglent en particulier quatre catégories de contribuables : les *leaders* (politiciens et mandataires publics), les criminels, les célébrités et les multinationales.

Parmi les noms mentionnés dans les « *Panama Papers* », 732 Belges ont été identifiés (452 nationaux et 280 résidents), lesquels seraient reliés à 1.144 structures *offshores* et 11 paradis fiscaux<sup>754</sup>. 117 intermédiaires belges (avocats, comptables et autres conseils fiscaux) seraient par ailleurs impliqués<sup>755</sup>. Leurs dossiers ont été déchiffrés par quatre journaux belges : *De Tijd*, *Knack*, *Mo* et *Le Soir*.

---

<sup>750</sup> Voy. not. W. FITZGIBBON, « Panama Papers Law Firm Mossack Fonseca Closes Its Doors », 14 March 2018, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>751</sup> Indépendamment des faits dénoncés dans les « *Panama Papers* », mentionnons que les fondateurs du cabinet, Ramon Fonseca et Jürgen Mossack, ont été arrêtés par la police panaméenne et mis en détention provisoire pour des faits de blanchiment d'argent dans le cadre d'une investigation liée au scandale de corruption Odebrecht, le groupe de BTP brésilien. Voy. not. X, « Arrestation au Panama des fondateurs de Mossack Fonseca », *Le Monde.fr*, 10 février 2017 (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>752</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. BOURGEOIS & M. DELANOTE (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 21.

<sup>753</sup> La grande majorité des clients scandinaves concernés ont ainsi un patrimoine supérieur à huit millions d'euros. Voy. G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 73. Voy. aussi A. ALSTADSAETER, N. JOHANNESSEN & G. ZUCMAN, « Tax Evasion and Inequality », document de travail, 28 mai 2017, p. 2, disponible sur [www.gabriel-zucman.eu](http://www.gabriel-zucman.eu) (consulté le 27 décembre 2018).

<sup>754</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 22. Voy. aussi les chiffres publiés par la presse

<sup>755</sup> Agence Belga, « Plus de 117 intermédiaires belges identifiés dans le cadre des Panama Papers », *Le Vif.be*, 8 juin 2016 (consulté le 21 septembre 2018).



195. Les travaux de la Commission parlementaire « *Panama Papers* » ont particulièrement mis en exergue le rôle des institutions bancaires dans les faits illicites révélés. Parmi les banques dans la tourmente<sup>756</sup>, les filiales de la banque belge *Dexia*, *Experta* et *Dexia BIL*, ont spécialement retenu l'attention de la Commission.

La Banque Internationale Luxembourgeoise (BIL) est une banque privée créée en 1856 au Grand-Duché du Luxembourg et rachetée par Dexia SA. Suite à des réorganisations, la BIL est devenue une filiale de Dexia. Elle était soumise au Grand-Duché du Luxembourg à la surveillance du CSSF (Comité de Surveillance du Secteur Financier). Les « *Panama Papers* » révèlent que *Dexia BIL* détenait des participations directes dans des structures domiciliées dans des juridictions *offshores* ou vendait des participations dans de telles structures. En vue de la création de structures (*offshores* comprises) dans le cadre de la gestion de patrimoines, fonds de placement, etc., *Dexia BIL* a créé en 2002 une filiale : *Experta*. Près de 1659 sociétés *offshores* ont, au final, été créées par *Experta*, qui a obtenu au Grand-Duché du Luxembourg la licence « PSF » (professionnel du service financier).

Des auditions de la Commission « *Panama Papers* », il ressort qu'au moment où elles ont été mises en place, de telles pratiques n'étaient pas problématiques eu égard au cadre légal et à la moralité ambiante. Les représentants de *Dexia* auditionnés ont souligné que de telles pratiques étaient parfaitement légales à l'époque. L'actuel souhait de transparence n'était nullement formulé par le politique au moment des faits exposés dans les « *Panama Papers* ». À l'époque, les mécanismes mis en place ne constituaient ni de la fraude ni de l'évasion illicite. De plus, sauf soupçon de corruption, les banques n'avaient pas l'obligation légale d'interroger leurs clients sur leur situation fiscale<sup>757</sup>.

Si les pratiques dépeintes dans les « *Panama Papers* » ont pu *a posteriori* poser question au niveau de leur moralité, il apparaît que les banques n'étaient nullement tenues, du point de vue juridique, d'insuffler un quelconque changement de mentalité dans leur secteur. De surcroît, des évolutions sont intervenues entre le moment où les faits dénoncés ont été commis et celui où ils ont été exposés publiquement. À la suite de la crise économique de 2008, des mesures d'assainissement ont en effet été mises place en conséquence desquelles la *BIL*<sup>758</sup> et *Experta* ont été vendues par *Dexia*.

En vérité, on peut penser c'est aux gouvernements, et non aux banques, qu'il appartient d'intervenir si un changement de conduite s'avère nécessaire. Certes, sans doute est-ce vrai sur le plan des principes. Mais les « *Panama Papers* » ont montré que les gouvernements ont parfois besoin d'être poussés dans leurs retranchements pour mettre en œuvre concrètement les orientations politiques formulées dans leurs discours. À cet égard, les travaux de la Commission parlementaire belge ont épinglé le rôle du Grand-Duché du Luxembourg – les autorités luxembourgeoises mais aussi les fiduciaires et les cabinets d'avocats d'affaires qui y ont leur siège social – en tant que « porte d'entrée du système *offshore* » pour les Belges désireux de

---

<sup>756</sup> Dexia n'est pas seule dans la tourmente (Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 22). D'autres filiales bancaires ont contribué, du point de vue de la Belgique, à la mise en place de structures *offshore*, notamment *Fortis Intertrust* (filiale de *Fortis*), *KBL* (filiale de *KBC*) et *Fidalux* (filiale de la banque *Degroef*).

<sup>757</sup> De telles obligations, dites de « *due diligence* » et de « *know your customer* », sont désormais devenues la norme en vue de lutter contre le blanchiment d'argent. Nous y reviendrons dans la deuxième partie de l'étude.

<sup>758</sup> Que la *BIL* et *Experta* aient été vendues plutôt que liquidées, vu le contexte actuel, et en particulier que la *BIL* ait été vendue à un fonds d'investissement qatari (*Private Equity Qatar*), ont été vivement discutés lors des travaux de la Commission « *Panama Papers* ».



créer une société *offshore* et/ou d'ouvrir un compte détenu par une société *offshore* dans un paradis fiscal. Reste qu'une telle attitude n'est pas nécessairement illégale et donc difficilement condamnable, sauf sur le plan politique et diplomatique.

196. Le scandale des « *Panama Papers* », lu à la lumière des autres scandales fiscaux, permet de se donner une idée assez claire de l'architecture du système *offshore*.

Il apparaît qu'un montage *offshore* repose principalement sur quatre types d'acteurs.

- ✓ Tout d'abord, un contribuable fortuné.

Il peut s'agir d'un homme d'affaires, d'une personnalité politique ou publique, d'une multinationale ou encore d'une organisation criminelle. Les *media leaks* ne mettent, en effet, pas seulement en lumière des pratiques fiscales répréhensibles. Dissimuler ses avoirs via un compte *offshore* peut s'expliquer par la volonté de cacher l'argent issu d'un crime ou d'un délit. La fraude fiscale s'explique, en premier lieu, par la volonté de payer moins d'impôts. Mais plus fondamentalement, elle peut s'expliquer par la volonté de ne pas révéler au fisc des sources de revenus issues de la criminalité. On tombe alors dans le blanchiment d'argent. C'est sans doute cette révélation qui a le plus choqué dans les « *Panama Papers* » car elle porte atteinte à la démocratie et à l'État de droit, et ce à l'échelle mondiale.

- ✓ Ensuite, des intermédiaires financiers capables d'offrir un certain nombre de services *offshore* (*offshore providers*)<sup>759</sup>.

Leur fonction a été révélée par les « *Offshore Leaks* » qui proviennent précisément de deux entreprises de services *offshore*, l'une basée à Singapour, l'autre dans les Îles Vierge Britanniques. Dans le dossier des « *Panama Papers* », c'est à Hong Kong, à Londres et en Suisse qu'on les retrouve principalement<sup>760</sup>. Il peut s'agir d'un comptable, d'un consultant, d'une fiduciaire (telle que dans les « *Offshore Leaks* »), d'un cabinet d'audit (tel que dans les « *Lux Leaks* ») ou encore d'un cabinet d'avocats (tel que dans les « *Panama Papers* »). Le plus souvent, les intermédiaires qui ne sont pas établis dans un pays classé comme « paradis fiscal » (intermédiaire « *onshore* ») fournissent des services et des conseils dans la construction du montage *offshore*. Les intermédiaires *offshore* représentent, quant à eux, leur client et gèrent pour leur compte leur société *offshore* en tant que directeur, mandataire ou actionnaire.

Dans les deux cas, les intermédiaires sont peu réglementés et utilisent leur obligation de secret professionnel pour dissimuler l'identité de leurs clients<sup>761</sup>. Mais la dissimulation des bénéficiaires effectifs des montages *offshores* ne résulte pas seulement du cadre juridique. Il provient aussi d'ingénieuses techniques dans la construction des montages *offshore*. Tout montage *offshore* se compose de diverses entités et sociétés (*trust*, fondation privée, société-écran, *partnership*, etc.) dont les propriétaires et bénéficiaires effectifs sont inconnus (cachés

---

<sup>759</sup> Les « *offshore providers* » sont des prestataires de services financiers (fiduciaires, banques, etc.) accompagnant les contribuables fortunés (particuliers ou entreprises) dans la création d'un montage *offshore*.

<sup>760</sup> R. CARVAJAL, M. CABRA, Á. ORTIZ & F. BLAT, « Explore the Panama Key Figures », 31 January 2017, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté 14 janvier 2019).

<sup>761</sup> En ce sens, voy. not. J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016, p. 6.

derrières des prête-noms et des actions au porteur<sup>762</sup>) et détiennent de multiples comptes bancaires dans des pays et territoires (« paradis fiscaux ») peu coopératifs avec les autorités étrangères et jouissant d'un secret bancaire renforcé<sup>763</sup>. Les Îles Vierges britanniques, le Panama et les Bahamas arrivent en tête des paradis fiscaux impliqués dans le scandale des « *Panama Papers* »<sup>764</sup>.

- ✓ Par ailleurs, des institutions bancaires fiables et solides où faire transiter et déposer les capitaux de façon sécurisée et confidentielle.

Ces institutions bénéficient du secret bancaire et jouissent d'une expertise singulière dans le domaine de la gestion de fortune. Comme l'ont illustré les « *Swiss Leaks* »<sup>765</sup> et les « *Panama Papers* »<sup>766</sup>, les banques suisses et luxembourgeoises font partie des banques qui ont acquis une telle expertise.

- ✓ Enfin, des autorités publiques laxistes, ou à tout le moins très libérales.

De par leur politique en matière de secret bancaire, le Grand-Duché du Luxembourg et la Confédération helvétique ont spécialement été ciblées par les *media leaks*. Deux scandales portent, en leur occurrence, leur nom : les « *Lux Leaks* » et les « *Swiss Leaks* ». Les « paradis fiscaux » ont, du reste, été épinglés en raison de leur politique excessivement attractive en faveur des capitaux étrangers et de leur manque de coopération dans le mouvement international de transparence fiscale (d'où l'expression consacrée, en droit international, de « juridiction non coopérative »).

### B. Les effets du scandale

197. La publication des « *Panama Papers* » dans le sillage d'autres *media leaks* retentissants a suscité une prise de conscience mondiale de la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales à grande échelle.

Le communiqué du Ministre belge des Finances, Johan Van Overtveldt, une dizaine de jours après que n'éclate le scandale des « *Panama Papers* », figurant à l'entame du présent titre en témoigne : « *Soyons honnêtes : Durant plusieurs décennies, personne, pas même dans la classe politique, ne s'est réellement intéressé à ces constructions. Tant que nous ne donnons pas le signal que nous estimons que cela n'est pas correct, en tant que société et en tant que représentants de cette société, les choses ne vont pas non plus changer. Aujourd'hui, nous*

---

<sup>762</sup> Les actions au porteur (« *bearer shares* ») sont des « instruments négociables qui attribuent une participation au capital d'une personne morale à la personne qui détient un certificat d'action au porteur » (*Glossaire des recommandations du GAFI*, disponible sur [www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org) (consulté le 14 janvier 2019)). À l'instar de son cousin, le titre au porteur, l'intérêt de l'instrument réside dans le fait que le bénéfice de la participation se base sur la détention du certificat, et non sur l'identité du détenteur. Cela permet donc de conserver l'anonymat. Vecteur potentiel de fraude, les titres au porteur ont donc progressivement été supprimés en Belgique depuis 2005.

<sup>763</sup> En ce sens, voy. not. J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *op. cit.*, p. 6.

<sup>764</sup> R. CARVAJAL, M. CABRA, Á. ORTIZ & F. BLAT, « Explore the Panama Key Figures », 31 January 2017, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté 14 janvier 2019).

<sup>765</sup> Les « *Swiss Leaks* » portent singulièrement sur une banque: *HSBC Private Bank Genève*.

<sup>766</sup> Dans l'affaire des « *Panama Papers* », *Experta Corporate & Trust Services*, *Banque J. Safra Sarasin – Luxembourg S.A.* et *Crédit Suisse Channel Islands Limited*, soit deux banques luxembourgeoises et une banque suisse, arrivent en tête des banques à avoir le plus requis de sociétés *offshore*. Voy. not. R. CARVAJAL, M. CABRA, Á. ORTIZ & F. BLAT, *op. cit.*

*vivons une époque charnière. L'opinion publique n'admet plus ces pratiques et moi non plus*  
»<sup>767</sup>.

Des réactions concrètes n'ont pas tardé à éclore parmi les acteurs de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, mais aussi des acteurs mis en cause par les « *Panama Papers* ». Ces réactions se situent au niveau international (a), européen (b) et national (c) et font de la mise en place d'un dispositif de dénonciation fiscale un nouvel outil de transparence fiscale.

#### *a) Au niveau international*

198. À la suite des révélations des « *Panama Papers* », le Panama a fortement été invité à se conformer aux normes actuelles de transparence fiscale. Il signe ainsi, le 27 octobre 2016, la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (« *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* »), « devenant ainsi la 105<sup>e</sup> juridiction à participer à l'instrument multilatéral le plus puissant au service de la transparence et de la lutte contre la fraude fiscale internationale »<sup>768</sup>. Le Panama adhère également, en 2018<sup>769</sup>, au standard de l'échange automatique de renseignements développé par l'OCDE<sup>770</sup>. Une négociation est par ailleurs lancée entre la Belgique et le Panama en vue de conclure un *Tax Information Exchange Agreement* (Accord d'échange de renseignements fiscaux). Cet accord permettra d'échanger automatiquement des renseignements fiscaux.

Poursuivant cette dynamique de transparence, le Panama adopte d'autres mesures, notamment la modernisation de sa législation anti-blanchiment, ce qui lui vaut d'être retiré de la liste grise<sup>771</sup> établie par le GAFI, le Groupe d'Action Financière<sup>772</sup>.

#### *b) Au niveau européen*

199. Le 8 juin 2016, le Parlement européen décide de constituer une commission d'enquête, dite « Commission "PANA" », pour examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale<sup>773</sup>. La Commission est chargée d'enquêter sur les

---

<sup>767</sup> « Train de mesures supplémentaires contre la fraude fiscale », Communiqué de presse, 19 avril 2016, disponible sur <https://vanovertveldt.belgium.be> (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>768</sup> « Le Panama se joint aux efforts internationaux de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », 27 octobre 2016, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (consulté le 21 septembre 2018).

<sup>769</sup> « AEOI : Status of commitments as at June 2018 », disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (consulté le 21 septembre 2018).

<sup>770</sup> OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Paris, Éditions OCDE, 2014.

<sup>771</sup> Plusieurs organisations internationales, parmi lesquelles l'OCDE et le GAFI, établissent des listes en vue de répertorier les pays qui ont adhéré – totalement (liste blanche), partiellement (liste grise) ou insuffisamment (liste noire) – aux standards de transparence fiscale/financière.

<sup>772</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 25.

<sup>773</sup> Décision (UE) 2016/1021 du Parlement européen du 8 juin 2016 sur la constitution, les attributions, la composition numérique et la durée du mandat de la commission d'enquête chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale, *J.O.U.E.*, L 166, 24 juin 2016.

allégations selon lesquelles le droit de l'Union n'aurait pas été respecté dans le cadre des faits dénoncés à l'occasion des « *Panama Papers* ». Elle est, en outre, autorisée à formuler toutes les recommandations qu'elle jugerait nécessaires à ce sujet.

Le travail d'enquête du Parlement européen se clôture le 18 octobre 2017<sup>774</sup>. Le rapport final met en exergue, à la lumière des « *Lux Leaks* », des « *Panama Papers* », des « *Swiss Leaks* » et des autres *media leaks*, le rôle crucial joué par les lanceurs d'alerte dans la révélation de comportements tenus secrets au détriment de la lutte contre le blanchiment d'argent, la fraude, la « planification fiscale agressive »<sup>775</sup> ou encore la corruption<sup>776</sup>. La protection des lanceurs d'alerte est une façon de contribuer à la sauvegarde de l'intérêt public, à la promotion de la bonne gouvernance et au renforcement de l'État de droit.

Une liste de recommandations est ensuite adoptée en séance plénière et transmise à la Commission et au Conseil le 13 décembre 2017. Parmi ces recommandations, sept recommandations sont spécialement dédiées aux lanceurs d'alerte, ce qui témoigne de la reconnaissance nouvelle de leur rôle dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>777</sup>.

Le Parlement souligne, tout d'abord, que la protection des lanceurs d'alerte devrait être conçue de façon à protéger ceux qui agissent dans l'intérêt public et à éviter que les lanceurs d'alerte ne soient réduits au silence, tout en tenant compte des droits des entreprises. Il insiste, à cet égard, sur le rôle des journalistes d'investigation dans la révélation d'informations et appelle la Commission à s'assurer que sa proposition future offre la même protection aux journalistes d'investigation qu'aux lanceurs d'alerte. Le Parlement demande ensuite à la Commission de finaliser, aussi rapidement que possible, une évaluation approfondie de la base juridique envisageable pour une action future au niveau de l'Union européenne et, le cas échéant, de soumettre une législation exhaustive s'appliquant à la fois au secteur public et au secteur privé et incluant des outils aptes à soutenir les lanceurs d'alerte en leur offrant une protection effective et une assistance financière adéquate. Le Parlement recommande également à la Commission d'étudier les meilleures pratiques en termes de programmes de protection des lanceurs d'alerte déjà mis en place dans d'autres pays du monde et à lancer une consultation publique afin de recueillir l'avis des parties prenantes sur les mécanismes de signalement.

Concrètement, le Parlement estime que les employeurs devraient être encouragés à introduire des canaux de signalement interne et qu'une personne dédiée devrait être responsable de

---

<sup>774</sup> On notera que le Parlement européen a décidé de créer, le 1<sup>er</sup> mars 2018, la commission spéciale sur les crimes financiers, la fraude fiscale et l'évasion fiscale, dite Commission « TAXE 3 ». Celle-ci poursuit les travaux menés par la Commission TAXE 1, la Commission TAXE 2 et la Commission PANA.

<sup>775</sup> La planification fiscale agressive « consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Elle peut prendre de multiples formes » (Recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive, C(2012)8806, 6 décembre 2012, considérant n° 2).

<sup>776</sup> Rapport sur l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2017/2013(INI)), Commission d'enquête chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale, A8-0357/2017, 16 novembre 2017, point 171.

<sup>777</sup> Recommandation du Parlement européen à l'intention du Conseil et de la Commission à la suite de l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2016/3044(RSP)), P8\_TA(2017)0491, 13 décembre 2017, points 178-184.

collecter les signalements dans chaque organisation. Il considère que les associations représentatives d'employés devraient être impliquées dans l'attribution de ce rôle<sup>778</sup>. À ce propos, il est important que les États membres organisent des campagnes de sensibilisation<sup>779</sup>. Enfin, le Parlement exhorte la Commission à la création d'un fonds général (financé par l'argent récupéré ou obtenu par l'État à la suite des faits dénoncés) capable d'apporter un soutien financier approprié, en particulier aux lanceurs d'alerte dont les moyens de subsistance sont mis en danger du fait d'avoir révélé des faits d'intérêt public.

200. Soucieuse de répondre aux sollicitations du Parlement<sup>780</sup> ainsi qu'aux nombreux appels d'organisations de la société civile et de syndicats<sup>781</sup> en faveur d'une protection des lanceurs d'alerte, la Commission européenne lance une consultation publique sur la protection des lanceurs d'alerte du 3 mars 2017 au 29 mai 2017<sup>782</sup>. Cette consultation vise principalement à se prononcer sur le choix d'un instrument général horizontal ou sur le maintien d'instruments sectoriels, et sur le contenu d'un instrument horizontal, le cas échéant.

S'agissant du domaine particulier de la fiscalité, la Commission organise, en parallèle, une consultation publique parmi les membres de la plateforme « *TAXUD - Platform on Tax Good Governance* »<sup>783</sup>, du 15 juin au 14 juillet 2017, en vue de recueillir leur point de vue sur la protection des lanceurs d'alerte dans le domaine fiscal<sup>784</sup>.

À l'issue de ces consultations, la Commission européenne se dirige vers la rédaction d'un instrument horizontal qu'elle présente le 23 avril 2018. La proposition de directive « relative à la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union » tend à tirer parti de la protection des lanceurs d'alerte, par l'établissement d'une série de standards communs minimums, pour renforcer l'effectivité du droit de l'Union dans certains domaines de politiques

---

<sup>778</sup> En ce sens, voy. aussi not. CNIL, *Projet de référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte*, 11 avril 2019, p. 8, disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 3 décembre 2019).

<sup>779</sup> Le Conseil de l'Europe souligne aussi l'importance de mettre en place des campagnes de sensibilisation. Voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VIII, Principe 27.

<sup>780</sup> Voy. not., Recommandations du Parlement européen sur des actions et des initiatives à entreprendre (rapport final) (2013/2107(INI), 23 octobre 2013, § 14 ; Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2015/2066(INI), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, § 144 ; Résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), P8\_TA(2015)0457, 16 décembre 2015, recommandation A7 ; Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, P8\_TA(2016)0310, 6 juillet 2016, § 46 ; Résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0022, 14 février 2017, point 2.

<sup>781</sup> En particulier, Transparency International, Eurocadres, European Public Service Union et European Federation of Journalist (cité in Proposition de directive relative à la protection des personnes signalant des violations du droit de l'Union, Exposé des motifs, COM(2018) 218 final, 23 avril 2018, p. 2).

<sup>782</sup> « Public consultation on *whistleblower* protection », disponible sur [http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item\\_id=54254](http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item_id=54254) (consulté le 8 mars 2017).

<sup>783</sup> Platform for Tax Good Governance, *The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers*, DOC: Platform/28/2017/EN, 15 June 2017, disponible sur le site Internet de la Commission. [europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platform\\_wistlebolowers.docx.pdf](http://europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_wistlebolowers.docx.pdf) (accessed 19 Feb. 2018).

<sup>784</sup> Pour un examen des résultats de ces consultations, voy. *infra* n° 704.

spécifiques<sup>785</sup>. Dans le domaine de la fiscalité, la proposition précise soutenir les actions de la Commission, prises notamment en réaction aux révélations des « *Panama Papers* »<sup>786</sup>, visant à assurer une taxation plus juste, plus transparente et plus effective au sein de l'Union<sup>787</sup>. Elle complète ainsi les initiatives récentes tendant à protéger les budgets nationaux contre les pratiques fiscales dommageables (notamment via l'échange international d'informations en matière fiscale) ainsi qu'à renforcer les règles européennes anti-blanchiment.

La dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte (« *tax whistleblowing* ») est donc présentée comme un outil capable de renforcer l'effectivité des règles européennes relatives à la fiscalité des grandes entreprises et, partant, de contribuer à une taxation plus juste, plus transparente et plus effective au sein de l'Union. Elle s'intègre à ce titre dans les mesures prises dans le domaine de la transparence fiscale.

Nous reviendrons plus en détail sur ce texte ainsi que sur les résultats des consultations publiques dans la deuxième partie de l'étude<sup>788</sup>.

201. Le scandale en cause – et les autres scandales fiscaux qui ont suivi de façon rapprochée, à savoir les « *Bahama Leaks* » et les « *Paradise Papers* » – motive ce qui est désormais devenu commun: une nouvelle modification de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Deux modifications ont, en réalité, lieu dans les faits. La première modification, fruit de la directive (UE) 2016/2258, dite directive « DAC 5 »<sup>789</sup>, vise à permettre aux autorités fiscales d'avoir accès à des informations spécifiques relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins fiscales<sup>790</sup>. La seconde modification, fruit de la directive 2018/822, dite directive « DAC 6 »<sup>791</sup> tend à mettre à charge des « intermédiaires » financiers, au cœur des montages *offshores*, une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs et à prévoir, à leur sujet, un échange automatique d'informations entre autorités fiscales<sup>792</sup>.

---

<sup>785</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 1, considérant n° 1, article 1 et Annexe (Part I et II).

<sup>786</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, 5 juillet 2016.

<sup>787</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 3.

<sup>788</sup> Sur la genèse de la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *infra* n°s 704 et s.

<sup>789</sup> Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, *J.O.U.E.*, L 342, 16 décembre 2016.

<sup>790</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, *op. cit.*, p. 34.

<sup>791</sup> Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *J.O.U.E.*, L 139, 5 juin 2018.

<sup>792</sup> La directive « DAC 6 » a été précédée de nombreux travaux. Voy. not. Platform For Tax Good Governance, *Consultation on Initiative on introducing effective disincentives for advisors and intermediaries when dealing with potentially aggressive tax planning schemes*, Meeting of 7 December 2016, DOC: Platform/25/2016/EN, disponible sur le site Internet de la Commission.



*c) Au niveau national*

202. Le Centre américain pour l'intégrité publique<sup>793</sup> annonce que près de 150 enquêtes ont été engagées par 79 pays à la suite des révélations des « *Panama Papers* »<sup>794</sup>. Au total, des milliers de contribuables et d'entreprises feraient l'objet d'une investigation initiée sur la base desdites révélations.

Pour ce qui est du niveau belge, la presse renseigne, quelques mois après que le scandale n'éclate, que l'ISI a pu isoler près de 242 cas parmi les dossiers belges de l'ICIJ<sup>795</sup>. 69 cas ont été classés sans suite, mais 15 cas ont donné lieu à des redressements fiscaux pour un montant total de 8,114 millions d'euros<sup>796</sup>. Le montant est important et s'explique par le fait que la pénalité maximale a, dans une perspective dissuasive, été appliquée à chaque fois. 158 dossiers restent encore à examiner. Le travail est toutefois difficile dans la mesure où une grande partie de la documentation de l'ICIJ n'a pas été rendue publique pour des questions de vie privée.

Certaines données sont rendues publiques le 10 mai 2016, mais elles ne contiennent que les données extraites des fiches signalétiques dressées par *Mossack Fonseca* à propos des sociétés *offshores* : nom de la société, nom de l'agent d'enregistrement, date et pays de création, noms des directeurs<sup>797</sup>. Le nom des bénéficiaires économiques est rarement mentionné puisque l'intérêt de la société *offshore* réside précisément dans l'opacité qui entoure l'identité du bénéficiaire effectif. C'est pourquoi le Ministre des Finances, Johan Van Overtveldt, charge l'ISI d'étudier la possibilité de racheter, auprès des journalistes de l'ICIJ, ou directement auprès de la source « John Doe », les données relatives aux contribuables belges identifiés dans l'affaire des « *Panama Papers* »<sup>798</sup>. Cette option est cependant abandonnée. L'ISI compte désormais sur la collaboration de l'administration fiscale allemande qui a pu se procurer les précieux documents. Le porte-parole du SPF Finances annonce la transmission au fisc allemand de sept demandes d'informations dans le cadre de dossiers spécifiques relatifs aux « *Panama Papers* »<sup>799</sup>. À la date du 21 juin 2018, une seule réponse avait été obtenue. Au mois de juin 2018, des enquêteurs se rendent par ailleurs en Allemagne dans le cadre des investigations menées au sujet de *Experta*, la filiale luxembourgeoise de *Dexia BIL*. Le Parquet belge

---

<sup>793</sup> En langue originale: *Center for Public Integrity*.

<sup>794</sup> W. FITZGIBBON & E. DIAZ-STRUCK, « Panama Papers have had historic global effects – and the impacts keep coming », 1<sup>st</sup> December 2016, disponible sur [www.publicintegrity.org](http://www.publicintegrity.org) (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>795</sup> Sans doute est-il regrettable que le SPF Finance ne se soit pas prononcé publiquement quant aux conséquences des « *Panama Papers* ». Une telle communication aurait contribué à une plus grande transparence, à une meilleure compréhension dans le chef du public et ce faisant, aurait pu renforcer la confiance du citoyen dans l'administration fiscale. Quelques communiqués de presse ont néanmoins été publiés sur le site Internet du Ministre des Finances Van Overtveldt, dont un premier communiqué une dizaine de jours après que n'éclate le scandale des « *Panama Papers* », intitulé « Train de mesures supplémentaires contre la fraude fiscale », Communiqué de presse, 19 avril 2016, disponible sur <https://vanovertveldt.belgium.be> (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>796</sup> Voy. not. E. LAMER, « Panama Papers: le fisc a récupéré plus de 8 millions », *Le Soir.be*, 30 août 2017 (consulté le 24 septembre 2018). En novembre 2019, la presse avançait un montant total de 19 millions (F. RÉMY, « Panama Papers: le fisc belge a récupéré près de 19 millions d'euros », *La Libre.be*, 27 novembre 2019 (consulté le 28 décembre 2019)).

<sup>797</sup> J. MATRICHE, « Panama Papers: les données de 300.000 offshore mises en ligne », *Le Soir.be*, 10 mai 2018 (consulté le 25 septembre 2018).

<sup>798</sup> Réponse donnée aux deux questions jointes de G. Gilkinet, *C.R.I.*, Ch., 2015-2016, séance du 9 novembre 2016, n°54-COM, pp. 35-36.

<sup>799</sup> « Panama Papers: la Belgique a accès aux documents », *Le Soir.be*, 21 juin 2018 (consulté le 25 septembre 2018).

introduit, du reste, une demande d'entraide judiciaire auprès du procureur général des Îles Vierges britanniques, qui fait partie des paradis fiscaux cités dans les « *Panama Papers* ». 203. Au demeurant, il faut noter qu'une commission parlementaire est instituée le 21 avril 2016 : la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* ».

La Commission spéciale est chargée de faire le point sur l'état de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales en Belgique, sur le plan juridique et politique, à la lumière des affaires récentes, telles que les « *Offshore Leaks* », les « *Lux Leaks* », les « *Swiss Leaks* » et les « *Panama Papers* », ainsi que des cent huit recommandations formulées dans le rapport d'enquête parlementaire du 7 mai 2009 relatif aux grands dossiers de fraude fiscale<sup>800</sup>.

Une commission d'enquête parlementaire chargée de finaliser la mission de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* » est, par ailleurs, instituée, à la demande de plusieurs députés, en vue de pallier les limites posées aux compétences de la commission spéciale<sup>801</sup>.

Le rapport final de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* » est publié le 31 octobre 2017. Il comporte cent trente-deux recommandations regroupées selon des thématiques variées parmi lesquelles celle des lanceurs d'alerte. La Commission formule quatre recommandations à propos des lanceurs d'alerte<sup>802</sup>. Elles ont été adoptées à l'unanimité par la Chambre.

La recommandation n° 23 encourage, tout d'abord, « le développement d'un mécanisme général de protection du lanceur d'alerte tant pour le secteur privé que pour le secteur public, après consultation de la société civile ». La recommandation n° 24 énonce, ensuite, que « les entreprises de services fiscaux, juridiques et financiers doivent informer leur personnel de manière proactive de l'existence de la réglementation sur les lanceurs d'alerte et du point de contact ». De l'information du personnel de l'existence de tels canaux dépend, en effet, l'effectivité du mécanisme. Dans le même sens que la recommandation du Parlement européen, la recommandation n° 25 invite à s'inspirer des expériences légales observées à l'étranger dans la mise en place d'un statut légal des lanceurs d'alerte<sup>803</sup>. Enfin, la recommandation n° 26 suggère que la protection du lanceur d'alerte pourrait dépendre du fait que ce dernier ait agi « de façon désintéressée, dans l'intérêt général ». Libre toutefois au législateur belge de poser cette exigence et, dans ce cas, de l'explicitier. La recommandation n° 26 signale encore qu'« il pourrait être judicieux de prévoir une indemnisation du préjudice subi dans le cas où les faits dénoncés auraient été vérifiés et que le lanceur d'alerte souhaite quitter l'institution pour laquelle il travaille étant donné la détérioration probable des relations ».

---

<sup>800</sup> Rapport « Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale » fait au nom de la Commission d'enquête MM. Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen et Alain Mathot, *Doc.*, Ch., 2008-2009, n° 52-34/04.

<sup>801</sup> Proposition visant à instituer une commission d'enquête parlementaire chargée de finaliser la mission de la commission spéciale « fraude fiscale internationale/*Panama Papers* », *Doc.*, Ch., n° 54-2344/001.

<sup>802</sup> Les recommandations n°s 23 et 25 sont par ailleurs reprises dans la résolution visant à défendre et à renforcer la sécurité des journalistes adoptée par la Chambre des représentants le 14 décembre 2017 (Résolution visant à défendre et à renforcer la sécurité des journalistes, texte adopté, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-1934/008, points 16 et 17).

<sup>803</sup> Comme nous le verrons dans la deuxième partie de l'étude (voy. *infra* n°s 528 et s.), le lancement d'alerte jouit désormais d'une assise juridique solide dans de très nombreux pays, et spécialement dans les pays de tradition anglo-saxonne.



Un avant-projet de loi visant à mettre en œuvre les recommandations de la Commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* » est déposé en septembre 2018. D'après le journal *De Standaard*<sup>804</sup>, les dispositions relatives à la mise en place d'un dispositif de protection des lanceurs d'alerte fiscale sont rapidement écartées, probablement à l'instigation de l'Open VLD<sup>805</sup>.

Le dispositif fait l'objet d'une critique cinglante de la part des praticiens qui ont su se procurer le texte. Il a ainsi été objecté que la promotion de la dénonciation au travers d'un système d'intéressement est susceptible de porter atteinte aux droits de la défense dans la mesure où l'administration serait liée par des actes posés par des tiers<sup>806</sup>. Or les tiers ne sont pas tenus aux mêmes exigences que l'administration dans le cadre de la collecte des renseignements. Nous ne pouvons souscrire à une telle critique. Comme nous le verrons dans la deuxième partie de l'étude, l'administration fiscale n'est en effet pas tenue d'ouvrir une enquête fiscale ou de déclencher un contrôle fiscal à la suite d'une dénonciation. Il lui revient d'apprécier librement l'opportunité d'une telle décision. Ce raisonnement est aussi valable lorsque les faits fiscaux ont été communiqués au Parquet. C'est en effet au Ministère public et à lui seul qu'il revient d'apprécier l'opportunité des poursuites conformément à notre tradition juridique<sup>807</sup>.

Sur le principe, l'idée d'un dispositif d'alerte dans le domaine fiscal n'est néanmoins pas tombée aux oubliettes. Le porte-parole du ministre des Finances a fait savoir qu'un tel projet pourrait aboutir, sur le modèle du dispositif d'alerte en vigueur dans les secteurs financier et social, mais lors d'une prochaine législature<sup>808</sup>. La majorité actuelle souhaite effectivement adopter un règlement qui soit le plus équilibré possible, ce qui n'est, de son point de vue, pas actuellement le cas<sup>809</sup>. Le législateur sera quoi qu'il en soit contraint de transposer la Directive sur les lanceurs d'alerte en ce qui concerne ses aspects fiscaux d'ici la fin de l'année 2021.

---

<sup>804</sup> À cet égard, il faut souligner que la presse flamande est nettement plus attentive aux tractations du gouvernement à l'égard de la réglementation des lanceurs d'alerte fiscale que la presse francophone. Ainsi, la mesure de l'avant-projet de loi qui vise à indemniser les lanceurs d'alerte fiscale ne paraît avoir été commentée qu'en Flandre.

<sup>805</sup> P. DENDOOVEN & D. DE SMET, « Open VLD haalt slag thuis: regeling fiscale klokkenluiders genekt », *De Standaard.be*, 10 octobre 2018 (consulté le 16 octobre 2018).

<sup>806</sup> C. DILLEN & V. VERCAUTEREN, « De Panama Papers-slinger slaat volledig door. Sancties voor wie controle belemmert, en vergoeding voor klokkenluiders », *Fisc. Act.*, 2018, n° 34, p. 5.

<sup>807</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 613, n° 1091. La Cour de cassation belge a plusieurs fois rappelé ce principe en lien avec la dénonciation (voy. not. Cass., 21 janvier 2003, R.G. n° P. 01.1121.N., p. 2, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)).

<sup>808</sup> Dans l'attente de l'adoption d'un tel texte, il faut signaler que des mesures concrètes de lutte contre la fraude fiscale ont déjà été prises par l'ex gouvernement Michel. Elles ont notamment été rappelées par le ministre des Finances le 10 octobre 2018 à l'occasion d'une interpellation parlementaire. Elles ne contiennent cependant pas de mesures relatives aux lanceurs d'alerte. On y retrouve les deux mesures suivantes : d'une part, le *ruling* n'est plus autorisé avec des entreprises qui opèrent dans des paradis fiscaux (mais encore faut-il savoir ce que l'on entend pas « paradis fiscal ») ; d'autre part, l'échange international de renseignements ayant montré que cent mille contribuables ne déclaraient pas leur compte à l'étranger ou leur assurance-vie à l'étranger, une sanction supplémentaire a été décidée en cas de non-déclaration (*C.R.I.*, Ch., 2018-2019, séance du 10 octobre 2018, n° 54-PLN-250, p. 17).

<sup>809</sup> *C.R.I.*, Ch., 2018-2019, séance du 10 octobre 2018, n° 54-PLN-250, pp. 18-29.

## Conclusion du premier chapitre

204. Les scandales exposés, des « *Pentagon Papers* » aux « *Panama Papers* », ont tous en commun de reposer sur la dénonciation publique de faits répréhensibles commis par des personnes d'une certaine importance sociale.

Cette observation mérite quelques lignes d'explication.

- ✓ Tous les scandales exposés ont débuté par la communication d'inquiétudes au sujet de faits supposés répréhensibles auprès d'un tiers.

Ce tiers peut être un supérieur hiérarchique du dénonciateur<sup>810</sup>, un parlementaire<sup>811</sup>, un journaliste<sup>812</sup> ou une autorité publique<sup>813</sup>.

Il est symptomatique de constater que, dans les scandales fiscaux, aucun dénonciateur n'a choisi, sauf dans l'affaire « *Swiss Leaks* », de livrer ses inquiétudes auprès des autorités publiques.

Quoique le dénonciateur à l'origine du scandale « *Swiss Leaks* », Hervé Falciani, ait d'abord tenté de monnayer la communication d'informations aux autorités, c'est au cours d'une perquisition au domicile privé de l'intéressé que les autorités, en l'occurrence les autorités françaises, sont entrées gratuitement en possession des données dérobées auprès de HSBC.

La dénonciation de faits répréhensibles à des autorités ne suffit néanmoins pas à faire éclater un scandale. La dénonciation doit nécessairement être rendue publique pour accéder au statut de « scandale ». En l'espèce, cette publicité est intervenue à l'initiative d'Hervé Falciani qui a transmis ses informations à la presse.

La publicité qui encadre les scandales permet cependant aux autorités publiques de prendre connaissance, au même titre que l'opinion publique, des faits répréhensibles. Ces dernières peuvent alors, selon les cas, accéder aux informations publiques fournies par la presse ou décider d'acheter les données directement auprès de la presse ou auprès du lanceur d'alerte.

Dans le cas des « *Offshore Leaks* » et des « *Panama Papers* », les autorités publiques ont ainsi pu puiser de nombreuses informations utiles à leurs enquêtes dans la base de données publique du Consortium International de Journalistes d'Investigation<sup>814</sup>. Dans le cas des « *Panama Papers* », les administrations fiscales allemande et danoise ont en outre décidé d'acheter auprès de l'ICIJ les données concernant leurs contribuables. L'administration fiscale belge a, de son côté, écarté cette possibilité et transmis sept demandes d'informations dans le cadre de dossiers spécifiques relatifs aux « *Panama Papers* »<sup>815</sup>. À la date du 21 juin 2018, une réponse avait été obtenue.

---

<sup>810</sup> Voy. la faillite des entreprises *Enron* et *WorldCom* et celle de *Lehman Brothers*.

<sup>811</sup> Voy. l'affaire « Paul van Buitenen » et la faillite de l'entreprise *WorldCom*.

<sup>812</sup> Voy. les « *Pentagon Papers* » et les scandales fiscaux analysés.

<sup>813</sup> Voy. l'affaire « *Lux Leaks* ».

<sup>814</sup> Tel est aussi le cas dans le cadre des « *Bahama Leaks* » et des « *Paradise Papers* » dès l'instant où la base de données de l'ICIJ a été enrichie des données révélées dans ce cadre. Voy. « About - Learn more about the data in the ICIJ Offshore Leaks database », disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 11 août 2019).

<sup>815</sup> « Panama Papers: la Belgique a accès aux documents », *Le Soir.be*, 21 juin 2018 (consulté le 25 septembre 2018).

- ✓ La dénonciation publique porte sur des faits supposés répréhensibles<sup>816</sup> ou illicites<sup>817</sup>

Les transgressions dénoncées sont, à chaque fois, l'œuvre de personnes d'une certaine importance sociale, soit qu'il s'agit de personnalités publiques, parfois politiques, soit de multinationales. Ces transgressions sont rendues possibles par l'opacité régnant dans le milieu concerné, mais aussi par le cadre juridique lacunaire.

Deux comportements sont essentiellement dénoncés dans les scandales fiscaux. Du point de vue des intermédiaires financiers est dénoncé le recours à des constructions juridiques complexes et opaques, qui reposent sur l'interposition d'entités juridiques établies dans des « paradis fiscaux » de façon à échapper à l'impôt<sup>818</sup>. Un tel comportement peut être, du point de vue fiscal, illégal, abusif ou dommageable. Nous explicitions ces distinctions plus loin<sup>819</sup>. Du point de vue des États est condamnée la mise en place de régimes de faveurs et de niches fiscales à l'attention de certains contribuables, sachant qu'un tel comportement est vecteur de concurrence dommageable.

Une certaine complicité, volontaire ou non, de la part des États est mise en exergue.

L'État et les organes qui le représentent sont impliqués, d'une façon ou d'une autre, dans les faits dénoncés au travers de *media leaks* : soit qu'ils ont commis les faits dénoncés ; soit qu'ils ont adopté, sciemment ou non, le cadre légal permettant de commettre les faits dénoncés ; soit qu'ils avaient connaissance des faits dénoncés et n'ont rien fait<sup>820</sup>. Dans un tel contexte, la dénonciation est rendue nécessaire pour pallier la défaillance, volontaire ou non, des États<sup>821</sup>.

---

<sup>816</sup> D'après le *Dictionnaire Larousse*, est « répréhensible » ce « qui mérite d'être repris, blâmé » (consulté en ligne le 28 août 2019).

<sup>817</sup> D'après le *Dictionnaire Larousse*, est « illicite » ce « qui est défendu par la morale ou par la loi » (consulté en ligne le 28 août 2019).

<sup>818</sup> Sur le rôle clé joué par les intermédiaires fiscaux dans la mise en place de stratégies fiscales complexes, voy. not. L. LATULIPPE, « Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 128-154.

<sup>819</sup> Sur ces distinctions voy. *infra* n°s 401 et s.

<sup>820</sup> Ce trait de caractère justifie d'ailleurs que les faits soient rendus publics. En ce sens, voy. not. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019.

<sup>821</sup> Plusieurs auteurs, d'horizons divers, émettent la thèse que la promotion de la dénonciation par les personnes privées est le signe d'un État faible qui ne dispose pas de tous les relais nécessaires pour asseoir son autorité, lutter contre ses ennemis et exécuter ses politiques. Ce faisant, la dénonciation privée disparaît à mesure que l'État se dote de moyens et d'organes capables de mener à bien ses politiques. En ce sens, Maxime Renahy, ancien avocat d'affaires à Jersey et ancien espion pour la DGSE, considère qu'« on est l'État et on peut aider l'État à pallier ses défaillances dues à un manque de moyens ou à la corruption, en étant volontaires, activistes, lanceurs d'alerte, etc. » (« Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Maxime Renahy conseille désormais les personnes qui souhaitent lancer d'alerte dans le secteur financier en décryptant avec eux les montages fiscaux. En ce sens, voy. not. V. MARTIN, « La révolution française ou l'ère du soupçon », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 139 ; R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, p. 148 ; A. P. DOURADO, « Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 2, pp. 100-101 ; T. BOYER, « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs droit d'alerte », *Management & Avenir*, 2013, n° 62, p. 95 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-

## Le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale au XXI<sup>e</sup> siècle

- ✓ L'auteur de la dénonciation est un (ex) employé de l'organisation dont il dénonce les agissements.

Le dénonciateur est un *insider*, quelqu'un du milieu qui a accès à certaines informations privilégiées, dispose de la qualification professionnelle pour les comprendre et encourt un risque en prenant publiquement la parole<sup>822</sup>.

Une seule exception est à signaler : Sherron Watkins et Cynthia Cooper, les deux lanceuses d'alerte des scandales *Enron* et *WorldCom*. Membres de l'organisation dénoncée (*insiders*), elles bénéficiaient d'une certaine indépendance et d'un certain recul (*outsiders*) en raison de leur fonction d'auditeur.

Le tableau ci-dessous synthétise les constantes que nous venons d'épingler dans les dénonciations réalisées en amont des scandales fiscaux.

Scandale	Auteur	Support	Objet	Destinataire	Procédé	Effet
<i>Offshore Leaks</i>	Source anonyme	Données en provenance de deux prestataires de services <i>offshores</i>	Fraude, évasion, blanchiment	ICIJ	Fuite et révélation publique	Lutte contre les paradis fiscaux <u>BE</u> : création du service CAF <u>UE</u> : DAC 4 <u>OCDE</u> : BEPS
<i>Lux Leaks</i>	Antoine Deltour (ex auditeur PwC) Raphaël Hallet (ex employé PwC)	<i>Rulings</i> conclus par les cabinets du <i>Big Four</i> avec le fisc luxembourgeois	Pratiques anti-concurrentielles	Journaliste français Edouard Perrin → ICIJ	Fuite et révélation publique	<u>UE</u> : Enquête de la Commission en matière d'aide d'État; DAC 3 ; commission « TAXE 1 » et « TAXE 2 » <u>BE</u> : Enquêtes ISI <u>LUX</u> : Procès contre les lanceurs d'alerte ; publicité des <i>rulings</i>
<i>Swiss Leaks</i>	Hervé Falciani (ex-informaticien HSBC)	Données de <i>HSBC Private Bank Genève</i> (comptes bancaires)	Démarchage illicite, incitation à la fraude (contournement de la dir. épargne) et à l'évasion fiscale	Autorité française  Journal français <i>Le Monde</i> → ICIJ	Dénonciation aux autorités  Fuite et révélation publique	<u>UE</u> : DAC 2, <i>Anti Tax Avoidance Package</i> <u>CH</u> : procès contre le lanceur d'alerte
<i>Panama Papers</i>	John Doe (supposé cadre)	Documents internes en provenance d'un cabinet d'avocats d'affaires	Fraude fiscale, évasion fiscale, blanchiment d'argent, corruption (+ infractions non liées à la criminalité financière)	Journaliste allemand Bastian Obermayer de la <i>Süddeutsche Zeitung</i> → ICIJ	Fuite et divulgation publique	<u>BE</u> : Commission parlementaire <u>PANA</u> : AEol ; Convention Eol <u>UE</u> : Commission PANA ; Dir. sur les lanceurs d'alerte ; DAC 5 ; DAC 6

les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 47. Notons que la défaillance de l'État face aux risques actuels peut être volontaire en ce qu'elle procède du libéralisme économique sur laquelle notre modèle de société occidentale est fondé (en ce sens, voy. not. R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 1) », *RPS-TRV*, 2016, n° 6, pp. 674-675).

<sup>822</sup> De cette position découle par ailleurs un inévitable conflit de loyautés. Sur ce conflit, voy. not. *infra* n° 252.

205. Si les affaires exposées présentent une architecture similaire, elles se distinguent néanmoins par les problématiques traitées.

L'affaire des « *Pentagon Papers* » est le témoin d'un changement radical dans les rapports entre la presse et l'État<sup>823</sup>. L'époque de la presse complaisante, parfois même collaborationniste, est révolue. L'affaire des « *Pentagon Papers* » préfigure le rôle essentiel de chien de garde de la démocratie endossé par la presse et reconnu par la Cour européenne des droits de l'homme.

Les affaires qui ont suivi – Paul van Buitenen, *Enron*, *WorldCom* et *Lehman Brothers* – déplacent la focale sur le secteur privé, en particulier les grandes multinationales et les grandes banques mondiales, qui assument une responsabilité sociétale. Désormais, on aspire à la transparence, autant de la part du secteur public que du secteur privé. Et ces attentes sont fermement défendues par les entreprises de médias qui peuvent s'appuyer sur des sources internes aux entreprises et administrations pour les informer. Le rapport à la dénonciation évolue dans le même temps. Il ne s'agit plus de servir les intérêts du Prince, mais ceux de la société démocratique, de l'intérêt général.

La vague de scandales fiscaux initiée par les « *Offshore Leaks* » a, quant à elle, permis de mobiliser l'opinion publique autour de la chose fiscale. Certaines pratiques fiscales, autrefois tolérées, sont désormais combattues, et une façon d'y œuvrer est de les dénoncer activement. Les scandales fiscaux sont remarquables en ce qu'ils ont fait du système *offshore*, symbole de l'économie ultralibérale, le nouvel ennemi de la démocratie. Tous les acteurs qui participent au maintien de ce système sont, partant, des ennemis de la démocratie. Comme l'a montré la réaction de la Chine à la suite de la publication des *China Leaks*, l'enjeu n'est pas seulement économique, il est aussi politique.

L'existence du système *offshore* tient de fait à la concurrence fiscale entre les États, autrement dit à la guerre fiscale à laquelle se livrent ardemment les pays occidentaux depuis la fin des Trente Glorieuses (1945-1975)<sup>824</sup>. La fiscalité a remplacé la poudre à canon et l'opacité fournie par le système *offshore* a permis de mener cette guerre fiscale à l'abri des regards des citoyens. Aidées d'experts chevronnés, les multinationales ont développé des stratégies d'optimisation fiscale de plus en plus agressives, le plus souvent avec le concours des États mêmes. Mais la donne a aujourd'hui changé : avec la crise économique de 2008 et les autres crises qui se sont ajoutées – crise de la dette, crise environnementale, crise de la sécurité sociale, etc. – les États n'ont jamais autant compté sur leurs recettes fiscales et les citoyens n'ont jamais fait preuve d'autant de vigilance dans les domaines fiscal et financier. Ces derniers peuvent par ailleurs dans ce cadre compter sur un allié de poids, la presse.

---

<sup>823</sup> Dans les faits, il est évident que les organes de médias ne sont pas purement indépendants et demeurent influencés par les autorités qui les subsidient, de même que par l'idéologie qu'ils véhiculent traditionnellement.

<sup>824</sup> R. ROSSIER, « La guerre fiscale aura bien lieu », *Lettre d'Europe – La Tribune de Genève*, 27 février 2017, disponible sur [www.tdg.ch](http://www.tdg.ch) (consulté le 24 septembre 2018).

## Chapitre 2. La mécanique de la dénonciation

### Introduction

206. Il y a deux façons d'aborder le scandale en sciences sociales : d'une part, « comme le révélateur, au sens quasi photographique du terme »<sup>825</sup>, des valeurs, des normes, des institutions et des rapports de force qui caractérisent une société donnée ; d'autre part, « comme un objet d'étude à part entière », l'appréhendant alors comme un moment de transformation sociale<sup>826</sup>.

Particulièrement adoptée dans les travaux de sociologie pragmatique, cette seconde perspective<sup>827</sup> est celle que nous privilégions ici en raison des vertus heuristiques qu'elle présente eu égard à l'objet de l'étude, la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte. La sociologie pragmatique du scandale permet de faire ressortir les éléments communs à tout scandale, de les expliquer et de les justifier d'un point de vue sociologique, étant entendu que ces éléments communs permettront ensuite d'ordonner le discours juridique autour de la dénonciation.

207. Dans un tel cadre, le présent chapitre a pour objectif de dresser les principaux éléments d'une sociologie pragmatique et d'une socio-histoire du scandale (section 1) de façon à conceptualiser la mécanique de la dénonciation (section 2). Le tout sera illustré à la lumière des scandales exposés dans le précédent chapitre, leur conférant de la sorte une nouvelle lecture plus pragmatique.

### Section 1. Une sociologie du scandale

208. La présentation de la « sociologie du scandale » se déroule en quatre temps. Après avoir défini la notion de scandale à travers l'histoire par rapport à ses deux variantes que sont l'affaire et le commérage (§ 1<sup>er</sup>), nous nous attaquons aux conditions d'existence du scandale (§ 2). Ensuite, nous abordons les fonctions du scandale (§ 3), mais aussi ses dangers (§ 4).

#### § 1. La notion de scandale

209. Le mot « scandale » vient du latin « *scandalum* » et du grec « *σκανδαλον* » qui signifie scandale, pierre d'achoppement, occasion de chute<sup>828</sup>.

---

<sup>825</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, « Le scandale comme épreuve. Éléments de sociologie pragmatique », *Politix*, 2005, n° 3, p. 11.

<sup>826</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *ibidem*, p. 11.

<sup>827</sup> Ce point de vue repose sur l'analyse fonctionnaliste proposée par l'anthropologue Max Gluckman (M. GLUCKMAN, « Gossip and Scandal », *Current Anthropology*, IV (3), pp. 307-316). Elle a toutefois été reprise en sociologie, principalement pragmatique. Voy. not. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *ibidem*, pp. 11-14 ; É. DE DAMPIERRE, « Thèmes pour l'étude du scandale », *Annales. Économies, sociétés, civilisations*, 1954, n° 3, p. 336.

<sup>828</sup> « Scandale » in *Lexicographie du Centre National de Ressources Textuelles et Lexicale*, disponible sur <https://www.cnrtl.fr> (consulté le 10 septembre 2019).

Ce mot dérive de la racine sanscrite « *skand* »<sup>829</sup> qui vise à traduire deux mots hébreux employés dans l'Ancien Testament<sup>830</sup>. D'une part, « *mikchôl* », qui signifie la pierre d'achoppement, sur laquelle on trébuche, au sens figuré ou propre ; d'autre part, « *môkech* » qui désigne le piège à oiseaux.

210. La signification du mot a progressivement évolué au fil des siècles<sup>831</sup>. C'est dans le registre religieux, dans le contexte des Écritures saintes, qu'il apparaît vraisemblablement pour la première fois. Thomas d'Aquin formalise le terme en théologie morale selon une signification toujours employée. Le scandale exprime une double idée : le scandale est une *occasion de pêcher*, une mise à l'épreuve de la foi, qui est due à l'action ou au discours *de quelqu'un*<sup>832</sup>.

La notion met donc en scène deux protagonistes : le scandalisé et le scandalisant.

La laïcisation de la société, qui voit disparaître les monopoles spirituel et temporel, permet peu à peu au scandale moral et politique de voir le jour<sup>833</sup>. Concrètement, c'est avec le scandale de Panama, à la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, que le vocable « scandale » bascule du registre religieux vers le registre moral et politique<sup>834</sup>.

En l'occurrence, avec le scandale de Panama, les affaires d'argent « deviennent, pour beaucoup, la figure du Mal »<sup>835</sup>. Le scandale de Panama rend visible une contradiction entre les pratiques du secteur bancaire et les normes morales. Il consolide alors le discours critique sur l'argent qui a émergé en France au XIX<sup>e</sup> siècle. Près de deux cent ans plus tard, la valse des « *Offshore Leaks* » permet au scandale financier de regagner l'intérêt qu'il avait perdu durant le XX<sup>e</sup> siècle.

Le scandale « moral » ou « politique » consacre un certain nombre de valeurs non religieuses issues du mouvement des Lumières et de la Révolution française<sup>836</sup>. La suppression de la censure, la protection de l'activité journalistique et l'apparition d'outils de communication de masse permettent ensuite au scandale de prendre une dimension collective telle qu'elle est mise en avant en sociologie aujourd'hui<sup>837</sup>.

---

<sup>829</sup> É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 328.

<sup>830</sup> J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018, pp. 22-23.

<sup>831</sup> Pour un historique des usages du mot « scandale », voy. not. J.-M. THIVEAUD, « Crises et scandales financiers en France sous la Troisième République », *Revue d'économie financière*, n° 41, 1997, pp. 25-53.

<sup>832</sup> É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 329.

<sup>833</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 97.

<sup>834</sup> Sur le scandale de Panama, voy. not. D. DE BLIC, « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 234.

<sup>835</sup> D. DE BLIC, *op. cit.*, p. 237.

<sup>836</sup> S'agissant des acquis de la Révolution française, il faut souligner que la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 consacre une série de droits qui, d'après son préambule, sont des « droits naturels, inaliénables et sacrés de l'Homme ». En particulier, l'article 2 expose que « le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression ». Notons que certains auteurs et acteurs de la société civile voient dans le droit de résistance à l'oppression un fondement philosophique au droit de lancer l'alerte. Sur la question, voy. not. S. SLAMA, « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? » *A.J.D.A.*, 2014, p. 2231 ; J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 48 ; M. LARCHÉ, « Brèves réflexions sur la qualification de l'alerte éthique comme droit de l'homme », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 6

<sup>837</sup> En ce sens, voy. not. D. DE BLIC, *op. cit.*, p. 234 ; J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 120-121.

En ce sens, le scandale dépasse désormais la relation binaire formalisée par Thomas d'Acquin et réside dans la révélation publique d'une transgression de normes ou de valeurs communes suivie d'une réaction d'indignation.

211. Selon une sorte de *continuum*, le scandale peut donner lieu à deux déclinaisons. En amont, le commérage ; en aval, l'affaire.

Le « commérage » est une mise en accusation archaïque qui se distingue du scandale par une forme de tolérance et de secret à l'égard des faits scandaleux<sup>838</sup>. Les faits scandaleux sont connus, ils donnent lieu à des ragots, des rumeurs ; ils suscitent l'indignation, parfois la fascination, mais ils n'emportent pas de châtement. À la différence du scandale, le commérage rompt donc toute automaticité entre faute et sanction.

Le commérage connaît une dérive : la « loi du silence », autrement appelée l'« omerta »<sup>839</sup>. La loi du silence érige la tolérance à l'égard des fautes au rang de véritable norme. Une telle norme trouble la dynamique initiale du scandale : ici ce n'est pas le fait scandaleux qui fait scandale, c'est le fait de dénoncer le fait scandaleux. Dans un tel cadre, la tolérance à l'égard des faits scandaleux est perçue comme une vertu de l'homme<sup>840</sup>. Celui qui prend la parole publiquement est stigmatisé comme une balance, un traître, un dissident<sup>841</sup>. Comme on le sait, l'omerta figure parmi les quatre piliers de la mafia, à côté du respect de la hiérarchie et de la famille, de la médiation et du recours à la violence<sup>842</sup>.

212. La sociologie confère au mot « affaire » une signification propre, distincte du sens courant qui l'associe tant à un procès en justice qu'à une dispute entre voisins<sup>843</sup>. L'affaire est « initialement un scandale, mais un scandale qui, soudain, se renverse »<sup>844</sup>. Il s'agit d'un « contre-scandale »<sup>845</sup>. Le dénonciateur fait à son tour l'objet d'une accusation. Le scandale crée une division au sein du public, ce qui appelle une clause d'égalité de droit entre les adversaires. Certains prennent la défense de l'accusé, d'autres de l'accusateur ; le public n'est pas unanime quant à la sanction à appliquer<sup>846</sup>.

Dans le cadre de la présente étude, nous utilisons cependant indistinctement les mots « scandale » et « affaire » afin de prévenir la lourdeur qui dériverait de l'emploi de l'unique mot « scandale ». Une telle option serait de plus inopportune au vu de la perméabilité entre les différentes notions. Chacune des notions exposées doit être comprise comme un idéal-type. Le

---

<sup>838</sup> Pour une formalisation de la notion de commérage en sociologie, voy. C. LEMIEUX, « L'accusation tolérante. Remarques sur les rapports entre commérage, scandale et affaire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 367-394. Pour une illustration, voy. le cas empirique qui a servi de point de départ à l'analyse de Cyril Lemieux : M. GODELIER, *La Production des grands hommes*, Paris, Fayard, 1982.

<sup>839</sup> C. LEMIEUX, *ibidem*, p. 390.

<sup>840</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 40.

<sup>841</sup> Pour une illustration dans le monde du cyclisme professionnel par rapport à la problématique du dopage, voy. C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 387-392.

<sup>842</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 40.

<sup>843</sup> Sur la distinction entre le « scandale » et l'« affaire », voy. spéc. les travaux d'Élisabeth Claverie, not. « Procès, affaire, cause : Voltaire et l'innovation critique », *Politix*, n° 26, 1994, pp. 76-85. Voy. aussi C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 367-368 ; D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 16-17.

<sup>844</sup> C. LEMIEUX, *op. cit.*, p. 367.

<sup>845</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 147.

<sup>846</sup> En ce sens, voy. not. L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, « Du monde social en tant que scène d'un procès » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 422.



commérage est un scandale en puissance tandis que l'affaire est un scandale renversé. Le scandale peut donner lieu à une affaire dès l'instant où les acteurs s'élèvent contre l'unanimité apparente<sup>847</sup>. De même, le commérage peut se transformer en scandale du fait d'une dénonciation ou d'une plainte.

La dénonciation suppose effectivement de briser la loi du silence. Une telle rupture ne peut se faire sans une certaine « culture de la dénonciation »<sup>848</sup>. Une fois la saisie d'une autorité capable de déclencher une sanction, il n'est plus loisible de fermer les yeux<sup>849</sup>. L'autorité saisie avait sans doute déjà connaissance du fait scandaleux et avait peut-être même les moyens de réagir, mais elle n'y était pas tenue socialement<sup>850</sup>. Lorsqu'il est avéré, le scandale rend en effet la sanction automatique.

## § 2. Les conditions d'existence du scandale

213. L'apparition d'un scandale suppose la réunion de trois conditions : la présence d'un fait scandaleux (A) ; l'existence d'un public (B) ; le déclenchement d'une réaction (C)<sup>851</sup>.

Le scandale est une notion dynamique en ce qu'il se déploie au fil d'un processus. C'est un phénomène continu. C'est pourquoi on parle parfois, dans la littérature, de « dynamique du scandale »<sup>852</sup>.

### A. Le fait scandaleux

214. Le fait scandaleux consiste dans la *transgression* de normes et de valeurs socialement reconnues par une personne d'une certaine importance sociale<sup>853</sup>. Comme le note Éric de Dampierre, ces valeurs ne résident pas tant dans les institutions et les lois d'un État que dans les « croyances qui sont à la base de ces institutions et en font la cohésion »<sup>854</sup>.

---

<sup>847</sup> N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, « Une longue histoire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 12.

<sup>848</sup> La capacité des salariés à prendre connaissance des fraudes n'induit effectivement pas leur volonté de les dénoncer concrètement. Ce constat s'explique, d'une part, par la loi du silence (celui qui dénonce se voit jeter l'opprobre et se retrouve exclu de la communauté des travailleurs) ; d'autre part, par la crainte de représailles de la part du collègue dénoncé ou de l'employeur. En ce sens, voy. not. S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du *whistleblowing* à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, p. 119.

<sup>849</sup> C. LEMIEUX, *op. cit.*, p. 382.

<sup>850</sup> C. LEMIEUX, *ibidem*, pp. 387-388.

<sup>851</sup> Sur ces conditions, voy. not. É. DE DAMPIERRE, « Thèmes pour l'étude du scandale », *Annales. Économies, sociétés, civilisations*, 1954, n° 3, pp. 330-331 ; D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 14-16 ; J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 13-14 et 267-269.

<sup>852</sup> Voy. not. le processus dynamique complexe formalisé par Jean-Claude Bologne (*op. cit.*, pp. 13-14 et 267-269).

<sup>853</sup> Voy. not. É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 331.

<sup>854</sup> E. DE DAMPIERRE, *ibidem*, p. 336.

La transgression produit nécessairement une *contradiction*. Cette contradiction opère entre un idéal normatif et des pratiques<sup>855</sup>. Elle est rendue visible et lisible, le plus souvent, grâce au travail des journalistes.

En l'occurrence, les scandales fiscaux qui nous occupent ont permis de rendre visibles plusieurs contradictions. Une première contradiction apparaît entre les pratiques du secteur bancaire, et plus largement du « système *offshore* », et l'éthique financière attendue depuis la crise financière. Une deuxième contradiction réside entre les pratiques de fraude et d'évasion fiscales auxquelles ont accès les salariés et les indépendants et celles auxquelles s'adonnent les multinationales, les personnalités publiques, les ultra-riches et les organisations criminelles étant entendu que le champ des possibilités et les économies fiscales sont nettement plus grands dans le second cas<sup>856</sup>. Une valeur fondamentale est ici contrariée, c'est celle de l'égalité devant l'impôt, consacrée à l'article 172 de la Constitution belge<sup>857</sup>. Cette contradiction a pu perdurer car les montages d'évasion fiscale étaient mis en place dans le plus grand secret. L'opacité qui entoure les pratiques d'évasion fiscale heurte alors un autre principe essentiel, celui de la transparence fiscale.

Dans le cas des « *Lux Leaks* », une troisième contradiction se dessine entre les mesures prises par l'UE en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et les pratiques auxquelles se livrent les administrations d'un État membre de l'UE, le Grand-Duché du Luxembourg. La contradiction a d'autant plus frappé l'opinion publique que le Président de la Commission européenne de l'époque, Jean-Claude Juncker, était ministre des Finances au moment où les pratiques dénoncées ont eu lieu.

215. On reconnaît la portée axiologique d'un principe à son caractère inviolable. Tel est ainsi le cas des droits de l'homme, de la souveraineté du peuple et de la démocratie, en tant qu'acquis de la Révolution française. L'article 2 du Traité sur l'Union européenne consacre, par ailleurs, un certain nombre de valeurs européennes, disposant que « l'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes ».

La transparence, pas davantage que le secret, ne peut être placée sur pied d'égalité avec les valeurs mentionnées. Dans le domaine fiscal, il ne s'agit pas d'une « valeur », mais plutôt d'une orientation politique soutenue par un large consensus social. Ce consensus lui confère un certain caractère normatif dès l'instant où la suspicion s'abat dorénavant sur celui qui manque de transparence. Indépendamment du contexte fiscal, la transparence a du reste pénétré notre quotidien à la faveur du développement des TIC et du Web 2.0.

---

<sup>855</sup> Comité éditorial de Politix, « À l'épreuve du scandale », *Politix*, 2005, n° 3, p. 4.

<sup>856</sup> Sur cette discrimination, voy. not. B. R. JACKSON & V. C. MILLIRON, « Tax Compliance Research, Findings, Problems and Prospects », *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, 1986, p. 134 ; B. PLAGNET, « Constitution et justice fiscale » in *Recueil des cours de l'A.I.D.C.*, Vol. XIV : Droit constitutionnel & principe d'égalité, Thunis, A.I.D.C., 2005, p. 213 ; J.P. VIDAL, « Pourquoi se préoccuper d'éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, Vol. 31, 2011, p. 206 ; M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016, n° 4, p. 518 ; G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 76.

<sup>857</sup> Sur la rupture de l'égalité fiscale, voy. *infra* n°s 274 et s. Sur l'article 172 de la Constitution et le principe de capacité contributive, voy. *infra* n°s 498 et s.

216. La transgression doit pouvoir être imputée à la volonté humaine<sup>858</sup>. Un phénomène naturel, aussi catastrophique soit-il (tremblement de terre, tsunami, etc.), n'est jamais perçu comme « scandaleux »<sup>859</sup>. Le fait scandaleux ne consiste pas en un simple dysfonctionnement. Il donne automatiquement lieu à une accusation. Le scandale présuppose l'existence d'une faute, du point de vue juridique et/ou moral, d'un fait illicite, dans le chef d'un individu ou d'un groupe d'individus.

Être imputable à une personne humaine n'est pas encore suffisant. Encore faut-il que cette personne soit d'une certaine importance sociale. L'accomplissement du scandale repose donc sur une asymétrie. Comme le notent Luc Boltanski et Élisabeth Claverie<sup>860</sup>, « la transgression est une conduite dont on ne s'étonne pas outre mesure lorsqu'elle est le fait d'un *petit* et c'est précisément l'une des tâches que l'on attend des *grands* que de dévoiler et de punir la transgression des petits. Il n'en va pas de même lorsque c'est un grand qui scandalise. D'une part, on peut s'indigner de ce que, du fait même de son importance, il soit demeuré longtemps impuni. D'autre part, étant donné son rôle social – sa « grandeur » – sa transgression met en péril l'ordre moral et social dans son ensemble »<sup>861</sup>.

Par voie de conséquence, l'asymétrie caractérise également la prise de parole du lanceur d'alerte, révélateur du scandale : elle se manifeste au début de leur apparition, entre le citoyen et l'administration toute puissante ; plus récemment, en conséquence du développement exponentiel des entreprises, entre le particulier et les grandes multinationales<sup>862</sup>.

Cette asymétrie est centrale dans le scandale des « *Panama Papers* ». Dès la sortie du scandale, le 3 avril 2016, les titres de journaux sont éloquentes. Le journal français *Le Monde* intitule son premier article : « *Chefs d'État, sportifs, milliardaires : premières révélations des « Panama papers » sur le système offshore mondial* »<sup>863</sup>. Depuis lors, les catégories de personnes dénoncées ont été rationalisées autour de trois ou quatre catégories : les multinationales, les ultra-riches, les « V.I.P. » (leaders, politiciens, mandataires politiques, célébrités) et les criminels<sup>864</sup>.

---

<sup>858</sup> En ce sens, L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, « Du monde social en tant que scène d'un procès » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 431-432.

<sup>859</sup> J.-C. BOLOGNE, *op.cit.*, p. 169.

<sup>860</sup> Les deux auteurs appliquent à la société contemporaine les réflexions livrées par Jean-Louis Flandrin à propos de la société de l'Ancien Régime (J.-L. FLANDRIN, *Familles, parenté, maison, sexualité, dans l'ancienne société*, Paris, Hachette, 1976, p. 144).

<sup>861</sup> L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, *op. cit.*, p. 421.

<sup>862</sup> En ce sens, voy. not. J.-P. BRODEUR, « Introduction : la délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 210 ; C. LAVITE, « L'approche socio-légale de la protection des lanceurs d'alerte : pistes de réflexion pour un enrichissement sociologique de l'analyse juridique », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 8.

<sup>863</sup> S. PIEL, A. MICHEL, M. VAUDANO, J. BARUCH & J. TILOUINE, « Chefs d'État, sportifs, milliardaires : premières révélations des « Panama papers » sur le système offshore mondial », *Le Monde.fr*, 3 avril 2016 (mis à jour le 4 avril 2016).

<sup>864</sup> Cette catégorisation apparaît notamment dans l'ouvrage des deux journalistes à l'origine des « *Panama Papers* » : B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016.

### B. La révélation publique

217. L'existence d'un fait scandaleux ne suffit pas en soi à faire naître un scandale. Comme le souligne Éric de Dampierre, « il n'est pas de scandale sans public, sans diffusion de l'événement scandaleux dans le public qu'il contribue à former »<sup>865</sup>. L'événement scandaleux peut *exister* depuis plusieurs années, être *connu* du milieu dans lequel il se produit, sans qu'il n'y ait de scandale. Le scandale suppose que le fait scandaleux soit rendu *visible*.

Ainsi, le détournement du système *offshore* à des fins d'évasion fiscale était connu avant que les « *Panama Papers* » n'éclatent, mais il ne se situait pas dans l'espace médiatique de sorte que l'opinion publique ne pouvait s'en saisir.

Revers de cette condition de publicité, la dissimulation, le secret caractérise la transgression dénoncée<sup>866</sup>. L'objet de la révélation était toléré du moment qu'il restait caché. L'opacité caractérise précisément les pratiques d'évasion fiscale. Avant tout technique, cette opacité a été durant longtemps légale, avant que la transparence fiscale ne devienne un objectif politique.

Il résulte des considérations exposées que la révélation publique fait naître deux types de stratégies parmi les protagonistes<sup>867</sup> : des stratégies de dissimulation, de minimisation, d'un côté ; des stratégies de dévoilement, de promotion, de mobilisation, de l'autre. D'un côté, l'alerte est « reconfinée » ; de l'autre, elle est « déconfinée »<sup>868</sup>. C'est de ce dernier côté que l'on retrouve les journalistes et les dénonciateurs (lanceurs d'alerte, chercheurs, ...), mais aussi les organisations non gouvernementales, les groupes de soutien ainsi que certains groupes politiques<sup>869</sup>. S'ils contribuent, à l'instar des lanceurs d'alerte, au dévoilement des faits scandaleux, notons que les journalistes ne peuvent être qualifiés de « dénonciateurs » à la différence des lanceurs d'alerte. Disposant rarement d'une connaissance personnelle des faits illicites, ils agissent en tant qu'« agents de promotion du scandale »<sup>870</sup>. Ils exploitent le scandale, le diffusent, l'alimentent. Mais ils ne le révèlent pas proprement dit.

218. Le basculement du commérage au scandale passe quasi systématiquement par un médiateur, qui agit ou non à visage découvert : c'est le dénonciateur ou le provocateur.

Formalisée en sociologie par Luc Boltanski<sup>871</sup>, la dénonciation publique vise à mettre « sur la place publique un fait destiné à rester caché »<sup>872</sup>. En général, le dénonciateur tente, en premier lieu, de faire part de ses inquiétudes auprès de son supérieur hiérarchique. Il arrive cependant que le dénonciateur ne soit pas écouté. Dans ce cas, il est probable qu'il décide de porter son message en dehors de l'organisation. Ce processus de déconfinement de l'alerte vers l'espace médiatique mènera ultimement à la dénonciation publique, qui constitue le déclencheur du

---

<sup>865</sup> É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, pp. 331-332.

<sup>866</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 20-21.

<sup>867</sup> Voy. not. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *ibidem*, p. 22 ; E. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 335.

<sup>868</sup> J.-N. JOUZEL, « Fausse alerte ? Le destin singulier des éthers de glycol dans l'univers de la santé professionnelle en France », *Politix*, 2007, n° 3, p. 177.

<sup>869</sup> Notons que la diversité des catégories d'acteurs mobilisés participent à la taille du scandale, à côté du nombre de victimes et de la gravité des faits dénoncés. En ce sens, voy. not. D. DE BLIC, *op. cit.*, p. 235.

<sup>870</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, p. 15.

<sup>871</sup> L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ & M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 51, 1984, pp. 3-40.

<sup>872</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 12.

scandale<sup>873</sup>. Mais cette publicité compromet l'anonymat recherché fréquemment par les lanceurs d'alerte dans une optique de protection. L'identité des lanceurs d'alerte des « *Lux Leaks* » a ainsi rapidement été révélée, les exposant de la sorte à des poursuites pénales et civiles de la part de leur ancien employeur.

Le dénonciateur ne se contente pas d'informer. Il cherche à accuser les personnes qui sont responsables des faits scandaleux. Que l'on se situe en droit<sup>874</sup>, en histoire<sup>875</sup> ou en sociologie<sup>876</sup>, dénoncer, c'est donc à la fois informer et accuser.

219. La provocation, quant à elle, « appelle volontairement à l'indignation du public »<sup>877</sup>. Quoiqu'elle ne s'entende plus aujourd'hui que dans le domaine artistique<sup>878</sup>, son acception romaine est porteuse de sens eu égard à la dynamique des scandales fiscaux. Au sens étymologique, la provocation consiste à appeler (*vocare*) quelqu'un devant le peuple (*pro*) pour lui lancer un défi. C'est en ce sens que le mot est arrivé jusqu'à nous. Mais à Rome, le mot prenait une connotation juridique spécifique : c'était le fait d'appeler quelqu'un devant le peuple en vue de le juger<sup>879</sup>. Dans une société où la souveraineté du peuple est fondatrice, comme l'exprime la devise républicaine « *SPQR : Senatus PopulusQue Romanus* », le scandale est un appel au peuple, sachant que ce dernier ne juge point en vertu des lois, mais à l'aune de ses émotions.

Une telle démarche n'est pas sans rappeler celle des *medias leaks* qui tentent de mobiliser le tribunal de l'opinion publique, la *Vox populi*, en jouant sur le registre de l'affectif et du sensationnel plutôt que sur celui de la raison.

220. Pour faire scandale, le fait scandaleux ne doit pas seulement éclater au grand jour. Il doit conquérir l'espace médiatique. Cette conquête ne peut désormais plus avoir lieu sans recourir aux médias de communication de masse<sup>880</sup>.

L'amplification des moyens de communication, à partir de la découverte de l'imprimerie, a assurément permis l'accélération des scandales en permettant la constitution d'un public plus large que durant l'Antiquité ou le Moyen Âge<sup>881</sup>. Jusqu'au XX<sup>e</sup> siècle, l'art est ceci étant resté le principal vecteur de scandale. Sous l'Ancien Régime, les publications étaient rares et destinées aux seules personnes lettrées<sup>882</sup>. Quelques scandales arrivaient malgré tout aux oreilles du peuple au détour d'une rumeur ou de pamphlets et autres chansons populaires. Les effets étaient néanmoins très limités : les œuvres satiriques font rire, elles ridiculisent tout au plus. Elles sont, par ailleurs, accueillies de façon contrastée en raison de la diversité culturelle

---

<sup>873</sup> Voy. not. J.-N. JOUZEL, *op. cit.*, pp. 176-177.

<sup>874</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 20.

<sup>875</sup> V. MARTIN, « La révolution française ou l'ère du soupçon », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 134.

<sup>876</sup> L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, *op. cit.*, pp. 431-432.

<sup>877</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 12-13.

<sup>878</sup> Sur le scandale artistique, voy. not. N. HEINICH, « L'art du scandale. Indignation esthétique et sociologie des valeurs », *Politix*, 2005, n° 3, pp. 121 à 136.

<sup>879</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 47-48.

<sup>880</sup> Voy. not. É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, pp. 332 ; A. FOSSIER, « Où est passée la sociologie de la critique ? À l'épreuve d'Affaires, scandales et grandes causes », *Tracés. Revue de Sciences humaines*, n° 13, 2007, p. 207 ; D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 32-36.

<sup>881</sup> A. FOSSIER, *op. cit.*, p. 207.

<sup>882</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 121-123.

qui caractérise la population de l'époque. Le peuple n'a, du reste, pas beaucoup à attendre d'une justice partielle et violente.

Ce sont les médias de masse apparus au XX<sup>e</sup> siècle qui ont permis au scandale, dans sa signification actuelle, d'éclorre. Ils ont opéré à une véritable « transformation de la visibilité »<sup>883</sup>. De scandales locaux, on est passé à des scandales planétaires. Ce sont eux aussi qui ont permis l'essor des lanceurs d'alerte depuis les années '70 et le scandale des « *Pentagon Papers* »<sup>884</sup>.

221. Vu les outils de diffusion à sa disposition, la presse est durant longtemps apparue comme une caisse de résonance privilégiée capable de diffuser massivement les faits scandaleux. Mais les *whistleblowers* ne dépendent plus aujourd'hui des agences de presse pour publier leurs informations<sup>885</sup>. Les vecteurs de diffusion sont légion. Le lanceur d'alerte peut créer son propre site Internet, rédiger un blog ou encore recourir aux réseaux sociaux, le tout anonymement.

Lorsque les documents dérobés révèlent des faits de nature complexe, il reste néanmoins utile pour un dénonciateur de passer par l'intermédiation d'un journaliste d'investigation qui saura, non seulement exploiter et comprendre les documents, mais aussi publier les faits importants dans un langage clair et accessible, le cas échéant en usant de moyens visuels tels que des capsules vidéos ou des traductions visuelles.

L'ICIJ a ainsi su présenter les faits complexes dénoncés dans le cadre des « *Panama Papers* » de façon interactive<sup>886</sup> et même proposer un *serious game*: « *Stairway to Tax Heaven* ». Le but du jeu est de se mettre dans la peau d'une personnalité citée (fictivement)<sup>887</sup> dans les « *Panama Papers* » (le footballeur Juan Penalti, la femme politique Polly Tisien ou le chef d'entreprise Edmund von Kronen). Le jeu est très simple en pratique puisqu'il prend la forme d'un questionnaire. La mention de ce jeu est l'occasion de souligner l'effort pédagogique et communicationnel entrepris par l'ICIJ et ses médias partenaires, ce qui renforce l'attention que le public leur dédie.

### C. La réaction au scandale

222. L'existence d'un public n'est pas encore suffisante pour qu'un scandale apparaisse<sup>888</sup>. Le public doit *s'indigner*, désapprouver la transgression révélée publiquement. Le scandale est immédiatement créateur de malaise. C'est pourquoi il perce en général difficilement. Il peine à être diffusé et entendu<sup>889</sup>.

---

<sup>883</sup> Sur la « transformation de la visibilité » que provoquent les médias de communication, voy. J. B. THOMPSON, « Transformation de la visibilité », *Réseaux*, 2000, n° 2, pp. 187 à 213.

<sup>884</sup> Sur le scandale des « *Pentagon Papers* », voy. *supra* n°s 151 et s.

<sup>885</sup> B. MARTIN, « Research that whistleblowers want – and what they need » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 505-506.

<sup>886</sup> Voy. notamment « *The Power Players* » créé par l'ICIJ.

<sup>887</sup> Le site Internet précise en effet: « *Although the scenarios described in this news game are realistic, the names, characters and incidents portrayed are fictitious. No identification with actual persons, places, buildings, and products is intended or should be inferred* ».

<sup>888</sup> D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, p. 15.

<sup>889</sup> É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 334.

Le scandale des « *Panama Papers* » illustre à nouveau ce trait de caractère. Le lanceur d'alerte à l'origine du scandale, John Doe, a témoigné des difficultés rencontrées dans la recherche d'un journaliste disposé à étudier et diffuser les documents internes de *Mossack Fonseca*. Les grands médias contactés ont tous refusé, parmi lesquels *WikiLeaks*, pourtant habitué au scandale<sup>890</sup>.

Le public doit de surcroît *montrer* qu'il s'indigne et *répondre* à la transgression. L'indignation doit être rendue visible<sup>891</sup>. L'indignation repose principalement sur l'émotionnel, mais s'inscrit aussi, comme le relève Arnaud Fossier, dans un cadre juridique et institutionnel<sup>892</sup>. En l'occurrence, dans les scandales fiscaux, la mobilisation sociale repose sur un sentiment d'injustice fiscale dans l'exécution des politiques de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La réaction du public est essentielle car c'est elle qui va conférer au scandale toute sa signification, qui va déterminer si les faits dénoncés sont effectivement illicites, s'ils relèvent d'un comportement déviant. Le scandale ne réside pas tant dans le fait scandaleux et dans sa révélation publique que dans la *réaction* suscitée à son sujet. Le scandale « se situe dans la prise de conscience, dans le rapport qui s'instaure entre l'acte coupable et celui qui s'en indigne »<sup>893</sup>.

223. La réaction au scandale peut varier en fonction de deux types de facteurs : en fonction du type de destinataire, d'une part; en fonction de l'attachement du public aux valeurs ébranlées, d'autre part<sup>894</sup>.

La réaction au scandale varie logiquement en fonction du destinataire saisi. Dans le prolongement des travaux durkheimiens sur la transgression de la norme<sup>895</sup>, il peut être affirmé que la réaction au scandale prend la forme d'un châtement lorsque les faits illicites sont adressés à une autorité « morale », telle que la presse dans notre société contemporaine, tandis qu'elle donne lieu à une modification des lois lorsque les faits sont transmis à une autorité « rationnelle », telle que l'État<sup>896</sup>.

La réaction sociale et politique aux « *Panama Papers* » amène à un constat similaire, étant entendu que l'autorité rationnelle est ici représentée par les décideurs politiques tandis que l'autorité morale est incarnée par la presse : les premiers ont entrepris des modifications législatives alors que la seconde a pointé du doigt les personnalités publiques mises en cause par les documents dérobés et stigmatisé, plus largement, les acteurs du système *offshore*. Cette mise à l'index ressort de la mécanique ancestrale de la dénonciation, celle de désigner et de punir des coupables.

---

<sup>890</sup> B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *op. cit.*, p. 409.

<sup>891</sup> J.B. THOMPSON, *Political Scandal. Power and Visibility in the Media Age*, Cambridge, Polity Press, 2000, p. 20.

<sup>892</sup> A. FOSSIER, *op. cit.*, p. 212. L'auteur souligne que les acteurs ne sont pas naturellement scandalisés. Leur critique s'inscrit dans un cadre institutionnel et juridique.

<sup>893</sup> J.-C. BOLOGNE, *op.cit.*, p. 169.

<sup>894</sup> J.-C. BOLOGNE, *ibidem*, 2018, p. 147. Mentionnons que la transgression de valeurs donne lieu en sociologie à la notion de « déviance », laquelle s'oppose à celle de « délinquance », qui consiste dans la transgression d'une prescription légale. La distinction permet une distinction intéressante entre la fraude et l'évasion fiscales.

<sup>895</sup> Selon Emile Durkheim, la transgression de la norme, dont le respect fonde le lien social, appelle deux réponses différentes : répressive ou coopérative.

<sup>896</sup> En ce sens, voy. not. J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 143-144.

224. Le scandale peut, avons-nous annoncé, évoluer selon trois directions en fonction de l'attachement de l'opinion publique aux valeurs mises à l'épreuve<sup>897</sup>:

- soit le scandale est avéré : une action est requise au sujet des faits dénoncés ;
- soit le scandale est relativisé : aucune action n'est attendue au sujet des faits dénoncés ;
- soit le scandale se meut en « affaire » : le bien-fondé d'une action est controversé.

Le scandale avéré provoque une condamnation unanime ; les valeurs mises à l'épreuve en ressortent plus fortes, réaffirmées. Les valeurs transgressées sont restaurées.

Pensons, par exemple, au scandale des *Cambridge Analytica Files*. La captation de données Facebook par Cambridge Analytica à l'insu des utilisateurs du réseau social a, sans surprise, suscité l'émotion en Europe dès l'instant où la valeur de la vie privée, déjà traditionnellement forte en nos contrées, a continuellement été réaffirmée face à l'avènement des TIC au travers, spécialement, de la protection des données à caractère personnel.

L'unanimité que suscite le scandale se traduit par un sentiment de honte dans le chef des personnes accusées qui cherchent à fuir le regard de l'opinion publique, à se dédouaner, parfois même à se suicider<sup>898</sup>. Le scandale provoque donc une sanction sociale et celle-ci est infligée par le tribunal de l'opinion publique.

Pour reprendre le cas des « *Panama Papers* », nous notons que les ministres islandais et pakistanais ont été poussés à la démission suite aux révélations faites à leur sujet<sup>899</sup>, que Mossack Fonseca, l'entreprise d'où proviennent les informations sensibles, a très rapidement rédigé une déclaration afin de se dédouaner face aux accusations à son encontre<sup>900</sup> et que les cabinets d'audit dont la réputation a été ébranlée dans le scandale « *LuxLeaks* » se sont engagés dans la voie de la « stratégie fiscale responsable »<sup>901</sup>.

Le scandale peut cependant éclater dans la plus parfaite indifférence. C'est la deuxième direction. Le scandale ne suscite aucune condamnation car les valeurs mises en cause ne sont plus « sacrées ». Le scandale révèle au contraire leur désuétude.

Ainsi, si le mariage d'Edward VIII, en 1936, avec une femme divorcée, a pu heurter les mentalités et le protocole de l'époque, forçant ce dernier à abdiquer, celui du prince Harry, près de quatre-vingt ans plus tard, avec une femme divorcée n'a provoqué aucun tollé. Que du contraire, il fut accueilli comme le symbole d'une nouvelle ère plus moderne pour la monarchie anglaise.

Enfin, lorsque le scandale ne suscite point la honte chez les personnes dénoncées, il y a fort à parier qu'il suscitera des sentiments partagés parmi l'opinion et donnera donc lieu à une affaire.

---

<sup>897</sup> Voy. not. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 16-17 ; J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 146-147.

<sup>898</sup> En ce sens, voy. not. C. LEMIEUX, « L'accusation tolérante. Remarques sur les rapports entre commérage, scandale et affaire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 372.

<sup>899</sup> J. HENLEY, « Iceland PM steps aside after protests over Panama Papers revelations », *The Guardian.com*, 5 April 2016 (consulté le 30 août 2019) ; J. BOUISO, « Pakistan : le premier ministre Nawaz Sharif démissionne », *Le Monde.fr*, 28 juillet 2017 (consulté le 30 août 2019).

<sup>900</sup> MOSSACK FONSECA, *Statement Regarding Recent Media Coverage*, 4 avril 2016, disponible sur le compte Twitter de l'entreprise (consulté le 8 avril 2016).

<sup>901</sup> Voy. not. PRICEWATERHOUSECOOPERS, « Spotlight: Defining Success What KPIs are driving the Tax function today? », *Tax Function of the Future series: A focus on today*, September 2017 ; KPMG, « Tax in the Boardroom », 2005 ; Ernst & Young, *Tax Risk Management*, LexisNexis Butterworth, 2007. Voy. aussi E. LAVILLE/UTOPIES, « La responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale ? », Note de position #3, novembre 2014.



C'est là la troisième et dernière direction. Le scandale peut provoquer une affaire, un contre-scandale, qui se retourne alors contre l'accusateur initial car il divise l'opinion publique.

C'est le cas de nombreux dossiers complexes, tels que l'affaire Bernstein, dont la vague de *#metoo* *#balancetonporc* divise l'opinion publique. C'est aussi dans cette catégorie qu'il faut vraisemblablement ranger les révélations des « *Panama Papers* » et autres scandales fiscaux dès lors qu'elles ont conduit à un revirement axiologique important : l'opacité du système *offshore* s'est retrouvée sous le feu des critiques et une nouvelle valeur a été consacrée : la transparence fiscale. La valeur de l'égalité fiscale a, quant à elle, été réaffirmée.

### § 3. Les fonctions du scandale

225. S'inspirant de travaux d'anthropologie, la sociologie pragmatique du scandale enseigne que le scandale est un phénomène social connu de toutes les sociétés humaines. L'approche adoptée par la sociologie pragmatique est novatrice en ce qu'elle met l'accent sur la fonction instituante du scandale<sup>902</sup>. Le scandale, avons-nous annoncé, n'est pas le simple révélateur de transformations profondes de la société. Il est lui-même un moment de transformation sociale<sup>903</sup>, ne serait-ce, comme le note Emmanuel Brandl, « qu'en explicitant des normes implicites, en rendant visible une transgression par une action publique, en forçant les acteurs à se positionner et à réaffirmer (ou à modifier) explicitement des valeurs implicitement partagées et à les inscrire dans des textes réglementaires, en forçant des refontes organisationnelles (ré)affirmant l'autonomie des sphères du social, etc., »<sup>904</sup>.

Le scandale n'apparaît pas par hasard, il apparaît à une époque charnière, à un moment de transformation sociale. Le scandale, a pu-t-on écrire, relève « moins des époques organiques, qu'une structure rigide et respectée régit, et des époques troublées, que déchirent des forces guerrières ou révolutionnaires, que de leurs transitions ou le vieux droit a perdu de sa vigueur, où le jeune n'a pas encore acquis la sienne »<sup>905</sup>.

226. L'effet instituant du scandale suppose un changement de dimension double<sup>906</sup>.

Le scandale provoque, tout d'abord, un *basculement de valeurs*<sup>907</sup>. Si le scandale bouscule les consciences, c'est en effet parce qu'il sape à leur base les valeurs sociales. Il les ébranle tout autant qu'il les renforce. Dans une action dissolvante, il teste les valeurs en rappelant leur relativité et leur faiblesse. Mais il les renforce aussi puisqu'il suscite de la part du public une mobilisation sociale et politique en vue de les réaffirmer.

Cette mobilisation donne lieu à une impressionnante production allant de rapports d'experts, de recommandations politiques, de propositions de lois, à des articles de presse, des romans, des

---

<sup>902</sup> Sur la fonction instituante du scandale, voy. not. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 11-14 ; É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 336 ; Comité éditorial de Politix, « À l'épreuve du scandale », *Politix*, 2005, n° 3, pp. 3 à 7.

<sup>903</sup> E. BRANDL, « À l'épreuve du scandale », *Lectures*, Les comptes rendus, 2006, p. 1

<sup>904</sup> E. BRANDL, *ibidem*, p. 1.

<sup>905</sup> R. LE SENNE, « Le scandale » in *L'Existence*, Paris, Gallimard, 1945, p. 142 cité in É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 336.

<sup>906</sup> Sur ce double changement de dimension, voy. J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 262.

<sup>907</sup> J.-C. BOLOGNE, *ibidem*, p. 224 ; É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, p. 336.

films ou encore des chansons<sup>908</sup>. Le but de cette production n'est pas simplement d'exprimer la mobilisation, mais de déconstruire et reconstruire la réalité<sup>909</sup>. De cette production émerge un consensus sur la signification et la singularité du scandale, dans son objet, dans son procédé et dans ses acteurs.

Avec le scandale des « *Panama Papers* », c'est bien ce qu'il est advenu. Et la proposition de directive du 23 avril 2018 en est sans doute l'aboutissement. Les puissances publiques ont adopté une série variée de mesures en vue de consacrer la valeur de la transparence fiscale : modifications législatives, adoption de nouvelles politiques, réorganisation de l'administration, procès, enquêtes administratives et pénales. Du côté de la société civile, les révélations des « *Panama Papers* » ont provoqué une mobilisation de grande ampleur autour de la question de la justice fiscale via des manifestations, des rapports et des plaidoyers.

Le scandale se caractérise donc par une réaffirmation collective des valeurs ébranlées par la dénonciation publique. Il révèle donc quelles sont les valeurs qui supportent une société et quel est le degré de consensualité qui les unit<sup>910</sup>. Ce faisant, le scandale peut être appréhendé comme un *test*<sup>911</sup> ou comme une *épreuve*<sup>912</sup> – cette dernière notion présentant l'avantage d'avoir été conceptualisée en sociologie, notamment par Luc Boltanski<sup>913</sup>.

Le test comme l'épreuve présentent trois caractéristiques. Ils supposent, tout d'abord, une prise de position de la part du public face aux normes et aux valeurs dont la transgression a été rendue visible. Cette prise de position comporte, ensuite, une part d'indétermination en ce qu'on ne sait prédire quelle sera cette prise de position. Les valeurs seront-elles réaffirmées ou disqualifiées ? Enfin, le test comme l'épreuve expriment l'idée d'une césure, d'une rupture entre deux époques : il y a un « avant » et un « après ».

227. Le basculement s'exprime, d'autre part, *sur le plan normatif* : le scandale se situe dans le registre de la moralité et non de la légalité<sup>914</sup>, ce qui trouble notre société profondément rationalisée depuis le mouvement philosophique des Lumières. Il joue alors la fonction de soupape, lorsque la justice ne peut condamner, en vertu du droit en vigueur, un comportement qui apparaît pourtant comme condamnable aux yeux de la société<sup>915</sup>. Le scandale traduit un changement de mentalité vis-à-vis de certaines pratiques et institutions anciennes. En fonction de l'importance du scandale, le législateur peut être pressé de légiférer afin de traduire juridiquement le changement de mentalité en cause. Le droit traduit de ce fait un changement de société.

---

<sup>908</sup> En ce sens, mais à propos du scandale de Panama, voy. D. DE BLIC, « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 239-240.

<sup>909</sup> L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, « Du monde social en tant que scène d'un procès » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 440.

<sup>910</sup> En ce sens, voy. N. HEINICH, « L'art du scandale. Indignation esthétique et sociologie des valeurs », *Politix*, 2005, n° 3, p. 135.

<sup>911</sup> En ce sens, voy. É. DE DAMPIERRE, *op. cit.*, pp. 335-336.

<sup>912</sup> En ce sens, voy. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, « Le scandale comme épreuve. Éléments de sociologie pragmatique », *Politix*, 2005, n° 3, p. 13. Voy. aussi L. BOLTANSKI & É. CLAVERIE, *op. cit.*, p. 440.

<sup>913</sup> L. BOLTANSKI & E. CHIAPELLO, *Le nouvel esprit du capitalisme*, Paris, Gallimard, 1999, pp. 73-80.

<sup>914</sup> En ce sens, voy. not. D. DE BLIC, *op. cit.*, pp. 234 ; J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 228.

<sup>915</sup> En ce sens, voy. not. J.-C. BOLOGNE, *ibidem*, p. 228.

Les scandales fiscaux ont de la sorte provoqué un changement de mentalité double. D'une part, vis-à-vis de la pratique de la dénonciation. Du statut de balance, de traître, le dénonciateur a acquis le statut nettement plus estimé de héros, de lanceur d'alerte. D'autre part, vis-à-vis de certaines pratiques fiscales. Certaines pratiques fiscales ont indigné l'opinion politique et publique, non pas parce qu'elles étaient illégales, mais parce qu'elles étaient « immorales », « illicites » ou encore « pas correctes ». Les déclarations du Ministre des Finances à propos des « *Paradise Papers* », qui ont suivi de peu les « *Panama Papers* », sont à ce propos sans équivoque : « La fraude et l'évasion fiscale soulèvent à juste titre une vive indignation. Les citoyens et les entreprises ne supportent plus que certains privilégiés continuent d'avoir recours à des subterfuges pour frauder ou éluder l'impôt. Je partage leur indignation. Des révélations telles que les *Paradise Papers* sont toutefois peu surprenantes, car il est souvent question de constructions dans les paradis fiscaux qui remontent à une époque où ces pratiques étaient courantes. Entre-temps, l'opinion a changé à cet égard. De telles pratiques portent en effet préjudice à la justice fiscale et à la crédibilité des entreprises et des entités concernées »<sup>916</sup>.

Cette indignation s'est traduite par un durcissement de ce qui est « acceptable » en droit fiscal. Ce faisant, certaines pratiques fiscales condamnées par l'opinion publique dans les scandales fiscaux se retrouvent désormais aussi condamnées par le législateur. Nous y reviendrons dans le titre suivant.

228. La mobilisation suscitée par le scandale fait appel à *l'émotion*. L'émotionnel est indispensable dans une société en vue de faire émerger, de la mobilisation suscitée, de nouveaux acteurs, de nouvelles institutions et/ou de nouvelles valeurs<sup>917</sup>.

Vu cette forte dimension affective, le scandale ne peut et ne doit pas conduire à une réaction immédiate.

Les acteurs du scandale ne sauraient eux-mêmes proposer un projet politique puisqu'un tel projet relève du registre rationnel<sup>918</sup>. Les acteurs de la société civile participent en fait à deux étapes du processus d'élaboration des politiques : d'un côté, la définition de l'agenda politique, de ses priorités ; d'un autre côté, l'évaluation des politiques<sup>919</sup>.

Ceci étant, des formes plus militantes ont montré, ces dernières années, que les acteurs de la société civile nourrissent des aspirations plus profondes. On le voit avec les acteurs du mouvement « Transition », par exemple, qui ne cherchent plus à faire bouger les élus politiques, car ces derniers ont perdu leur confiance, mais mettent en place eux-mêmes des voies de solution pour demain. On l'observe également sur le plan fiscal avec la dénonciation de contribuables déterminés – personnalités publiques et multinationales – par voie de presse en vue d'actionner un contrôle fiscal à leur encontre.

---

<sup>916</sup> Réponse donnée à la question d'A. Laaouej, *C.R.I.*, Ch., 2015-2016, séance du 4 octobre 2016, n° 54-COM/501, p. 17.

<sup>917</sup> En ce sens, voy. L. MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014, p. 192.

<sup>918</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 238.

<sup>919</sup> Voy. not. T. PORTER & K. RONIT, « The role of private actors in the international tax policy process: towards a conceptual framework » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 194-195.

Le scandale doit en vérité laisser le temps à la Raison de reprendre le contrôle sur l'émotionnel<sup>920</sup>. Pourtant, bon nombre de législations sont adoptées dans l'urgence dans le but de faire taire les critiques de l'opinion publique et de contenir les scandales latents.

Ici encore, on l'a vu avec les scandales fiscaux qui ont surgi ces dernières années. Conjugués au contexte de crise économique qui se maintient depuis 2008, ils ont donné lieu à l'adoption d'une batterie importante de mesures fiscales par les décideurs politiques. Alors que l'efficacité de ces mesures fiscales doit encore être largement vérifiée, l'Union européenne a adopté, sous la pression des groupements associatifs, mais aussi pour des raisons purement pragmatiques<sup>921</sup>, une directive relative à la protection des lanceurs d'alerte. Une telle mesure pourrait *a priori* sembler, dans le domaine fiscal, précipitée compte tenu des nombreuses mesures déjà prises ces dernières années, en particulier les modifications rapprochées de la directive « DAC ».

#### § 4. Les dangers du scandale

229. Le scandale comporte des risques certains<sup>922</sup>. La révélation publique peut poursuivre d'autres objectifs que la mise à l'épreuve de valeurs reçues collectivement. De tels risques devront être au centre de l'attention du législateur belge lorsqu'il décidera de légiférer à propos de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte dès lors que la révélation publique, avons-nous relevé, est une variante de la dénonciation.

Jean-Claude Bologne identifie en particulier deux dérives au scandale: le scandale protestataire et le scandale stratégique.

230. Le scandale protestataire conduit à déprécier des valeurs supérieures par rejet de l'universalisme qui a été associé aux valeurs qui ont émergé aux XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles<sup>923</sup>.

Les années '50 ont vu émerger une contre-culture qui se définit par son opposition à la culture officielle. La remise en cause de l'autorité s'est poursuivie avec « Mai 68 ». Celle-ci est légère quand elle s'exprime sur un air des *Beatles*, mais nettement plus engagée lorsqu'elle milite dans la rue contre la guerre du Vietnam. Le scandale protestataire est en somme celui des anarchistes, tels que les « *cypherpunks* »<sup>924</sup>, ces militants férus d'informatique qui utilisent la cryptographie comme moyen d'expression contestataire. On pense ici aux activités d'*Anonymous* ou de *Wikileaks*.

Le scandale protestataire est nuisible en ce qu'il conduit à une valse infinie de scandales, dont le seul but n'est que de faire scandale. Le scandale ne cherche pas à instituer un nouvel ordre, il vise uniquement à déstabiliser l'ordre établi. La vérité et la gravité des faits dénoncés deviennent accessoires. C'est ce que l'on reproche notamment aux « *leakers* », entendus

---

<sup>920</sup> J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018, p. 262.

<sup>921</sup> Quoique les mesures prises par la Commission européenne puissent donner l'apparence de réagir à l'indignation publique suscitée par les *media leaks*, ces dernières s'expliquent également par la volonté de réapprovisionner le budget des États suite à la crise économique de 2008 (en ce sens, voy. not. M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016, n° 4, p. 516).

<sup>922</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 161.

<sup>923</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 167-168.

<sup>924</sup> Jeu de mot pour décrire les *cyberpunks* qui ont recours à la cryptographie.

comme des militants de la transparence. Dans un tel contexte, l'opinion s'habitue au scandale. Celui-ci n'arrive plus à ses fins : indigner. Or, c'est cette réaction qui donne au scandale toute sa signification et partant son utilité.

231. Le scandale stratégique instrumentalise, quant à lui, la révélation publique de faits scandaleux à des fins personnelles<sup>925</sup>. Le constat est particulièrement manifeste aux États-Unis. Le scandale stratégique cherche le plus souvent à déstabiliser un adversaire dans le cadre d'élections politiques<sup>926</sup> ou tout simplement à répondre à une ligne éditoriale (« presse à scandale »<sup>927</sup>).

Comme l'observe avec un regard aiguisé Jean-Claude Bologne, « dans une société où l'image publique est source d'identité, le scandale devient une façon d'exister, pour celui qui le provoque, mais aussi une façon d'abattre un adversaire. Tuer son image, l'exposer au ridicule ou à l'infamie, est tout aussi efficace que l'assassinat physique »<sup>928</sup>.

Une telle stratégie a, par exemple, été suivie par la société *Cambridge Analytica* dans le cadre de la campagne de Donald Trump. En décrédibilisant l'adversaire du candidat républicain auprès des électeurs « influençables », via des messages éphémères (avec pour slogan phare « *Crooked Hillary* »<sup>929</sup>) diffusés sur leur fil d'actualité *Facebook*, la société a réussi à influencer leur vote et, *in fine*, à renverser la tendance dans certains grands états.

Nettement moins prégnant, le cas des « *Panama Papers* » est malgré tout illustrateur en ce qu'il a placé sous le feu des critiques certaines personnalités publiques. À notre sens, l'objectif n'était toutefois pas de les crédibiliser, mais plutôt de capter l'attention du public et de concrétiser la contradiction dénoncée entre ceux qui peuvent échapper à l'impôt et ceux qui ne peuvent pas y échapper.

232. Ni le scandale protestaire ni le scandale stratégique ne s'intéressent à la vérité. Ils alimentent alors le danger de la « post vérité ». Plus dangereuse, d'après la philosophe Myriam Revault d'Allonnes<sup>930</sup>, que le mensonge pur et dur, la « post-vérité » « renvoie à une zone grise où l'on ne sait plus si les choses sont vraies ou fausses »<sup>931</sup>. L'expression a, pour la première fois, été employée par l'essayiste américain Ralph Keyes, en 2004. L'élection de Donald Trump à la présidence américaine et les rebondissements du Brexit ont ensuite soutenu sa popularisation en 2016. La post-vérité désigne cette culture politique dans laquelle les décideurs politiques, à l'origine, et aujourd'hui plus largement les *leaders* d'opinion, orientent le débat

---

<sup>925</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 172. Sur le scandale stratégique, voy. aussi D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 22-25.

<sup>926</sup> Voy. par exemple le *Watergate* (1972-1974), l'affaire DSK (2012), les emails d'Hillary Clinton (2016) ou encore le « *Penelope-Gate* » (2017).

<sup>927</sup> Mentionnons que la « presse à scandale » ne bénéficie pas d'une haute estime de la part de la Cour européenne des droits de l'homme. Les publications qui ont « pour seul objet de satisfaire la curiosité d'un certain public » ne sauraient de fait « passer pour contribuer à un quelconque débat d'intérêt général pour la société » (Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Von Hannover c. Allemagne* (I), 24 juin 2014, § 65). Nous y reviendrons dans la troisième partie de l'étude (voy. *infra* n<sup>os</sup> 1069 et s.).

<sup>928</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 174.

<sup>929</sup> Littéralement : « Hillary l'escroc ».

<sup>930</sup> M. REVAULT D'ALLONNES, *La Faiblesse du vrai. Ce que fait la postvérité à notre monde commun*, Paris, Seuil, 2018.

<sup>931</sup> « "La postvérité est bien plus problématique que le mensonge" », *Le Vif.be*, 31 octobre 2018 (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2018).

public vers le registre de l'émotionnel et des croyances personnelles car les faits objectifs, la quête de la vérité, ont cessé d'être signifiants<sup>932</sup>.

233. Comment contenir les dérives que nous venons de décrire ? Jean-Claude Bologne a mis en évidence trois garde-fous<sup>933</sup>.

Ces conditions trouvent un relai dans le droit de la dénonciation que nous exposons dans la deuxième partie ainsi que dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de lancement d'alerte, que nous développons dans la troisième partie de l'étude.

Si l'on veut éviter que le scandale ne s'épuise, il faut, tout d'abord, que ce dernier reste rare et exceptionnel. Le scandale doit constituer l'ultime recours, quand les faits scandaleux n'ont pas réussi à susciter des réactions aux échelons inférieurs, quand les valeurs en jeu ont cessé, à tort, d'être défendues. Le *continuum* que suggère le scandale suppose donc une gradation, le respect de différents paliers.

Comme nous le verrons, la Cour européenne des droits de l'homme est également attentive à cette condition, mais au nom de la proportionnalité des droits et des libertés mis en cause. Sous l'angle de la sociologie pragmatique, la rareté du mécanisme conditionne quant à elle l'efficacité du scandale.

Ensuite, il convient d'accorder une attention bienveillante à ceux qui seront « scandalisés ». Du point de vue juridique, il nous semble que cette bienveillance passe nécessairement par le respect des droits des personnes qui sont dénoncées.

Les discussions autour de la protection des lanceurs d'alerte en l'Europe mettent l'accent sur la nécessité de garantir le respect des droits, libertés et intérêts de toutes les personnes concernées. En ce sens, la recommandation n° 23 du rapport de la Commission « *Panama Papers* » énonce qu'« il faudra tenir compte de l'équilibre de la protection de tous les droits en présence (ceux du lanceur d'alerte, des personnes qui font l'objet de la dénonciation et des institutions dont les informations ont été utilisées, mais aussi de l'intérêt général, ...) »<sup>934</sup>.

En outre, il importe de ne jamais retirer un fait scandaleux de son contexte au risque de créer la surprise et l'indignation uniquement par l'absence de mise en perspective. Par nature secrets,

---

<sup>932</sup> C'est ce qui explique que les *fake news* ont tant de succès. La vérité n'a plus d'importance, elle est relative. Ce qui importe, c'est la pluralité d'opinions, même si ces dernières ne sont fondées sur aucun fait et ne font preuve d'aucun jugement critique. Notons que le groupe d'experts européen de haut niveau sur les fausses informations et la désinformation en ligne déconseille l'utilisation du terme « *fake news* », réducteur et trompeur, lui préférant l'expression « désinformation en ligne ». Celle-ci désigne des « informations dont on peut vérifier qu'elles sont fausses ou trompeuses, qui sont créées, présentées et diffusées dans un but lucratif ou dans l'intention délibérée de tromper le public et qui sont susceptibles de causer un préjudice public » (Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions « Lutter contre la désinformation en ligne: une approche européenne », COM(2018) 236 final, 26 avril 2018, p. 4). Le rapport final du groupe d'expert est disponible en anglais sur le site Internet de la Commission.

<sup>933</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, pp. 255-256.

<sup>934</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc., Ch.*, 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 28.

les faits dénoncés ne sont, en général, compréhensibles que par les initiés s'ils ne sont pas accompagnés d'un minimum d'explications.

Le droit de la dénonciation tout comme la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme insistent ainsi sur la vérification de la fiabilité et de l'exactitude des informations dénoncées. Il arrive même que le droit exige que les informations soient originales lorsqu'une récompense est prévue à la clé. Tel est le cas de certaines législations américaines<sup>935</sup>.

Dans les scandales analysés, l'existence des faits est, à chaque fois, démontrée via des documents exacts et fiables. Si la quantité de données transmises dans le cadre des *leaks* rend la tâche des journalistes plus difficile, il faut souligner qu'elle en accroît aussi la qualité. Les données transmises sont brutes et vérifiables, il ne s'agit pas de l'opinion d'un salarié sur son entreprise<sup>936</sup>.

Enfin, la finalité du scandale doit être de « challenger » nos valeurs, quitte à en établir de nouvelles, sans intérêt personnel (en tout cas pas exclusivement) ni volonté de nuire. Il ne s'agit pas de faire scandale pour le plaisir de faire scandale (dérive du scandale protestataire), ni de servir des intérêts personnels (dérive du scandale stratégique).

C'est précisément afin de dissuader d'autres signalements malveillants et de préserver la crédibilité du système que la Directive sur les lanceurs d'alerte énonce que les États membres doivent prévoir des « sanctions effectives, proportionnées et dissuasives applicables aux auteurs de signalement lorsqu'il est établi qu'ils ont sciemment signalé ou divulgué publiquement de fausses informations. Les États membres prévoient également des mesures d'indemnisation pour les dommages résultant de ces signalements ou divulgations publiques conformément au droit national »<sup>937</sup>.

Nous verrons que la dénonciation méchante et/ou mensongère est déjà sanctionnée dans la plupart des systèmes pénaux à travers le monde. De même, la Cour européenne des droits de l'homme apprécie sévèrement, sous l'angle de l'article 10 de la Convention, la dénonciation animée exclusivement par des considérations personnelles<sup>938</sup>.

L'attention du tribunal de l'opinion ne sera de fait captée que si les acteurs du scandale font preuve, outre de persuasion, de *désintéressement* : ils doivent nécessairement faire preuve de distance par rapport aux victimes s'ils veulent faire figure d'autorité<sup>939</sup>. Ceci explique que dans la plupart des scandales avérés, le lanceur d'alerte ait été membre de l'organisation dénoncée. On estime effectivement que la *crédibilité* du *whistleblower* est tirée du fait qu'il s'exprime contre ses propres intérêts et contre ceux de son organisation<sup>940</sup>. Que le *whistleblower* soit

---

<sup>935</sup> Nous verrons ainsi que la condition d'originalité conditionne aux États-Unis l'octroi d'une récompense sur pied du « *False Claims Act* » et de l'« *IRS Whistleblowers Program* ».

<sup>936</sup> En ce sens, voy. B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *op. cit.*, pp. 8-9.

<sup>937</sup> Article 23, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi les considérants n°s 32 et 102 de la directive précitée.

<sup>938</sup> Sur le traitement de la dénonciation intéressée par la Cour européenne des droits de l'homme, voy. *infra* n°s 1158 et s.

<sup>939</sup> En ce sens, voy. N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, « Une longue histoire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 12.

<sup>940</sup> En ce sens, voy. M. BERNSTEIN & J.M. JASPER, « Interests and credibility: whistleblowers in technological conflicts », *Social Science Information*, 1996, n° 3, pp. 566-567; M. BERNSTEIN & J.M. JASPER, « Les tireurs d'alarme dans les conflits technologiques. Entre intérêts et crédibilité », *Politix*, n° 44, 1998, p. 111. Voy. aussi J.-N. JOUZEL, « Fausse alerte ? Le destin singulier des éthers de glycol dans l'univers de la santé professionnelle en France », *Politix*, 2007, n° 3, p. 181.

externe à l'organisation qu'il dénonce rend, en revanche, l'examen de crédibilité plus délicat dès l'instant où ce dernier ne prend aucun risque<sup>941</sup>.

Du point de vue juridique, nous verrons que la Cour européenne des droits de l'homme considère, pour des motifs similaires mais dans un dessein distinct (application de la protection conférée par l'article 10 de la CEDH) « que la dénonciation, par des agents de la fonction publique, de conduites ou d'actes illicites constatés sur leur lieu de travail doit être protégée dans certaines circonstances »<sup>942</sup>.

## Section 2. Le lanceur d'alerte comme révélateur du scandale

234. En tant que fomenteur du scandale, le dénonciateur participe pleinement à la dynamique du scandale. Le dénonciateur peut être un lanceur d'alerte, un citoyen vigilant, un chercheur, un homme politique ou encore un activiste.

Les sciences humaines, particulièrement les sciences sociales et de gestion, ont spécialement contribué à la construction des concepts de *whistleblower* et de lanceur d'alerte (§ 1). Combinés aux éléments d'histoire de la dénonciation livrés dans le précédent titre, ces développements permettent de définir en quoi la dénonciation par un lanceur d'alerte se distingue de la dénonciation « traditionnelle » ou « moderne » tout en partageant des racines historiques et juridiques communes (§ 2).

À ce stade, précisons que notre objectif n'est pas encore de définir la notion en droit – l'examen juridique n'ayant pas encore été réalisé – mais d'en tirer la substantifique moelle en vue de débiter précisément l'examen juridique.

### § 1. Les sources d'influence du concept de « lanceur d'alerte »

235. À l'origine distinctes, les notions de *whistleblower* (A) et de lanceur d'alerte (B) ont progressivement fusionné (C) pour forger le concept hétérogène de « lanceur d'alerte », qui admet plusieurs déclinaisons (« *reporting person* », « informateur », « personne qui dénonce », ...) et qui désigne en substance un dénonciateur qui mérite protection parce qu'il prend un risque pour défendre l'intérêt général (D).

#### A. La conception américaine du « *whistleblower* »

236. Après avoir situé et replacé la notion de « *whistleblower* » dans son contexte de naissance (a), nous présentons ses principales caractéristiques (b).

---

<sup>941</sup> En ce sens, voy. not. M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 90.

<sup>942</sup> Voy. spéc. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008, § 97 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 63 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Marchenko c. Ukraine*, 19 février 2009, § 46 ; Cour eur. D. H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 35 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50.



a) *L'origine de la notion*

237. Étymologiquement, l'expression « *whistleblower* » désigne le policier qui souffle (« *blow* ») dans le sifflet (« *whistle* ») pour sonner l'alerte : l'objectif est tant de faire intervenir les forces de l'ordre que de prévenir la communauté d'un danger potentiel ou d'un individu potentiellement criminel en fuite<sup>943</sup>. Mais l'étymologie renvoie aussi au coup de sifflet donné par les arbitres sportifs afin de signaler une faute et de suspendre le jeu en vue de sanctionner publiquement la faute signalée<sup>944</sup>. Dans les deux cas, l'expression renvoie à une figure qui bénéficie d'une certaine légitimité<sup>945</sup>. Mais le *whistleblower*, à la différence de l'arbitre ou du policier, présente la caractéristique de n'avoir *a priori* aucun mandat particulier pour identifier et détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour poursuivre ceux-ci et les arrêter<sup>946</sup>. Il doit nécessairement faire appel à une personne ou autorité habilitée s'il veut impulser un changement. Le *whistleblower* n'a aucune prise sur ce qu'il dénonce.

La notion de *whistleblower* renvoie donc étymologiquement à une double acception : d'une part, le signalement d'une infraction passée ou en cours ; d'autre part, le signalement d'un danger potentiel. Cette ambivalence traverse également la notion de « lanceur d'alerte » en France<sup>947</sup>. Dans les deux cas, « il s'agit d'identifier un individu dont l'action est suspectée d'aller à l'encontre d'un système de règles (éthiques ou juridiques) qui ont force de loi, sont partagées, reconnues comme telles et ont autorité dans l'espace public ou privé concerné »<sup>948</sup>.

238. C'est en 1963, dans le cadre des allégations autour de Otto Otopka, que le terme « *whistle-blower* », apparaît pour la première fois aux États-Unis<sup>949</sup>. Ce fonctionnaire ayant remis des documents classifiés à propos de risques de sécurité dans la nouvelle administration américaine au *Chief Counsel* de la sous-commission du Sénat sur la sécurité interne<sup>950</sup> a été démis de ses fonctions pour conduite déplacée<sup>951</sup>.

---

<sup>943</sup> Voy. not. M.A. HERSH, « Whistleblowers – heroes or traitors ? : Individual and collective responsibility for ethical behaviour », *Annual Reviews in Control*, n° 26, 2002, p. 243 ; J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, p. 661 ; M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, pp. 7-8 ; M. BEHAR-TOUCHAIS, « La dénonciation en droit privé. Propos introductifs » in *La dénonciation en droit privé* (M. BEHAR-TOUCHAIS, dir.), Paris, Economica, 2010, p. 3.

<sup>944</sup> Voy. not. M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, « Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 85.

<sup>945</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 5-9.

<sup>946</sup> M.P. MICELI & J.P. NEAR, *Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees*, 1992, New York/Toronto, Lexington Books, p. 15 ; F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistleblowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 170. Voy. aussi M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, *op. cit.*, pp. 85-86.

<sup>947</sup> Le lanceur d'alerte se présente tantôt comme un dénonciateur légal tantôt comme une vigie citoyenne (voy. not. Conseil d'État (français), *Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger*, Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 111). C'est là tout le paradoxe des diseurs de vérités (voy. not. M.-A. PAVEAU, *op. cit.*, p. 11).

<sup>948</sup> M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, *op. cit.*, p. 85.

<sup>949</sup> En ce sens, voy. not. M.A. HERSH, « Whistleblowers – heroes or traitors? : Individual and collective responsibility for ethical behaviour », *Annual Reviews in Control*, n° 26, 2002, p. 243.

<sup>950</sup> M.A. HERSH, *ibidem*, p. 243.

<sup>951</sup> S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, p. 115.

L'expression est ensuite popularisée à l'occasion d'une conférence donnée par un célèbre avocat militant, Ralf Nader<sup>952</sup>. Le néologisme est alors défini comme « l'acte d'une personne qui, considérant que l'intérêt public prévaut sur l'intérêt de l'organisation qui l'emploie, signale que cette dernière est engagée dans une activité corrompue, illégale, frauduleuse ou dangereuse »<sup>953</sup>.

L'expression vise à prendre ses distances avec la dénonciation et la délation<sup>954</sup> dans un contexte social mouvementé – guerre du Viêt Nam, « *Pentagon Papers* », « *Watergate* » – qui met en lumière le rôle important joué par ceux qui révèlent publiquement des atteintes ou menaces à l'intérêt général pour le fonctionnement de la démocratie. La première fonction du néologisme, avant de permettre l'attribution d'un statut protecteur, est donc de revaloriser l'acte de dénonciation qui, même aux États-Unis, n'a pas bonne presse. On prend conscience de l'importance, en termes de démocratie et de transparence, du quatrième pouvoir que représente la presse et de la nécessité de l'alimenter via des sources internes. Ceci étant, ainsi défini, le *whistleblowing* procède bien de la logique de la dénonciation (signalement d'une organisation en raison d'activités illégales) mais emprunte aussi à l'alerte (signalement d'un danger).

La popularisation de l'expression « *whistleblower* » tient aussi au travail actif des organisations non gouvernementales. Parmi ces ONG, mentionnons *Government Accountability Project* (GAP), une ONG basée à Washington, qui assiste les *whistleblowers* depuis 1977. Cette ONG définit le « *whistleblower* » comme « *a person of conscience who uses free-speech rights to challenge abuses of power that betray the public trust and who acts for the good of the public at great personal risk* »<sup>955</sup>. Il n'est donc pas ici requis que le *whistleblower* s'attache à dénoncer des faits commis par une organisation alors qu'une telle caractéristique participe à la vision traditionnelle du *whistleblowing*.

#### *b) La formalisation de la notion*

239. Frederick A. Elliston est le premier auteur à formaliser, en 1982, la notion protéiforme de « *whistleblowing* ». L'auteur livre quatre acceptions de la notion en fonction de l'auteur du signalement<sup>956</sup> :

- (i) la communication au public d'informations à propos de la sécurité d'un produit ;
- (ii) le signalement interne au sein d'une organisation en vue de mettre en lumière des actes de négligence ou d'abus qui menacent l'intérêt public ;

---

<sup>952</sup> R. NADER, P. PETKAS, & K. BLACKWELL, *Whistle-blowing: The report of the conference on professional responsibility*, New York, Grossman, 1972.

<sup>953</sup> Cité in N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 388.

<sup>954</sup> J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 14 ; S. SLAMA, « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? » *A.J.D.A.*, 2014, p. 2231.

<sup>955</sup> T. DEVINE & T. F. MAASSARANI, *The Corporate Whistleblower's Survival Guide : a handbook for committing the truth*, publié avec l'association Government Accountability Project, San Francisco, Berrett-Koehler Publishers, p. 316.

<sup>956</sup> F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 167.

(iii) le signalement externe par un travailleur de ses préoccupations à propos de son organisation ;

(iv) le signalement au public par un employé ou le dirigeant d'une organisation qui a le sentiment de devoir révéler que des actes illégaux, dangereux ou contraires aux valeurs de l'entreprises sont commis par son organisation<sup>957</sup>.

Ces définitions ont en commun de renvoyer à un transfert d'informations à propos d'activités ou pratiques humaines illégales ou contraires aux valeurs de l'organisation qui s'y livrent. Cette communication relève de la responsabilité professionnelle de tout travailleur<sup>958</sup>. Pour autant, ces définitions négligent une dimension importante, liée à la filiation que le *whistleblowing* partage avec la dénonciation, c'est celle d'accusation. Dénoncer, c'est informer et accuser<sup>959</sup>.

240. Depuis lors, une définition s'est spécialement imposée dans la littérature américaine, qu'elle soit juridique ou non. C'est celle des professeurs Marcia P. Miceli et Janet P. Near<sup>960</sup>

En marge des motivations qui ont justifié la création, dans les années '70, du concept de « *whistleblower* », le « *whistleblowing* » est défini comme « *the disclosure by organization members (formers or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action* »<sup>961</sup>.

L'élément organisationnel est ici prépondérant. Les deux professeurs américaines excluent expressément, dans une contribution postérieure, du champ d'étude du *whistleblowing* : le signalement à la police que quelqu'un est en train d'entrer par effraction dans la maison d'un voisin de même la dénonciation au fisc d'un voisin suspecté de tricher sur ses impôts sur les revenus<sup>962</sup>. Le problème, c'est que ces deux attitudes sont parfois qualifiées dans la littérature américaine de *whistleblowing*.

À l'instar du scandale, le *whistleblowing* doit être entendu comme un processus et non comme un évènement<sup>963</sup>. Ce processus mobilise quatre facteurs :

1° le *whistleblower*,

2° le signalement (*reporting*),

---

<sup>957</sup> Cette dernière correspond à la définition de Ralf Nader, considéré aux États-Unis comme le père du *whistleblowing* (voy. R. NADER e. a, *Whistleblowing*, New York, Grossman Publishers, 1972, pp. 90-97.

<sup>958</sup> En ce sens, voy. R. NADER e. a, *op. cit.*, pp. 90-97.

<sup>959</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 20.

<sup>960</sup> En ce sens, voy. not. T.M. DWORKIN, « Foreword » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. xx ; B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 334.

<sup>961</sup> « Mécanisme par lequel un employé, ancien ou actuel, révèle des pratiques illégales, immorales ou illégitimes commis sous le contrôle de son employeur à quelqu'un qui est capable de faire quelque chose pour y remédier » (nous traduisons) : J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 4.

<sup>962</sup> M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers' : Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 76.

<sup>963</sup> J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 1.

3° le destinataire du signalement et

4° l'organisation concernée par le signalement.

La mise en évidence de ces facteurs permet une systématisation du *whistleblowing*, mais aussi, dans nos contrées, de la dénonciation. Une telle systématisation est utile à l'exercice de modélisation auquel nous nous livrons dans la présente étude.

241. Dans le prolongement de la définition conçue par les professeures américaines, le *Black's Law Dictionary* définit le *whistleblower* comme « *an employee who turns against their superiors to bring a problem out in the open* »<sup>964</sup>.

Selon la même logique, l'Office québécois de la langue française définit le *whistleblower*, qu'elle traduit par le terme « dénonciateur », comme une « personne qui travaille pour une entreprise ou un organisme, et qui en dénonce publiquement les fautes ou les irrégularités »<sup>965</sup>.

242. L'élément organisationnel, on le voit, demeure central dans la définition, qu'elle soit juridique ou non. Le *whistleblower* est membre d'une organisation, d'une entreprise ou d'une administration, et, de par sa position, a accès à certaines informations confidentielles qui peuvent révéler un problème d'intérêt général. Le *whistleblowing* consiste à exposer le problème en dehors du cercle des initiés. C'est l'idée de la dénonciation légale appliquée à la sphère professionnelle. Pourtant, nous verrons que le législateur américain accorde également le titre de *whistleblower* à des personnes qui n'agissent pas dans un cadre professionnel<sup>966</sup>.

### B. La conception française du « lanceur d'alerte »

243. Après avoir situé et replacé la notion de « lanceur d'alerte » dans son contexte de naissance (a), nous présentons ses principales caractéristiques (b).

#### a) L'origine de la notion

244. L'expression « lanceur d'alerte » est apparue, en France, en 1996, au cours de travaux menés dans le cadre d'un programme du Centre national de la recherche scientifique (CNRS), dirigé par Claude Gilbert, intitulé « Risques collectifs et situations de crise ». L'objectif était de pouvoir répondre au besoin de la sociologie pragmatique, et plus précisément de la « sociologie des controverses »<sup>967</sup>, de désigner, « les personnages qui, en s'évertuant à faire reconnaître un danger ou un risque émergent, rencontr[ent] toutes sortes de difficultés

---

<sup>964</sup> « Whistleblower » in *The Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org/whistleblower/> (consulté le 1<sup>er</sup> juin 2018).

<sup>965</sup> « Whistleblower » in *Office québécois de la langue française*, 2017, disponible sur [http://www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca/ficheOqlf.aspx?Id\\_Fiche=8400251](http://www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca/ficheOqlf.aspx?Id_Fiche=8400251) (consulté le 1<sup>er</sup> juin 2018).

<sup>966</sup> L'*IRS Whistleblower Act* s'applique ainsi à tout individu signalant à l'administration fiscale des violations du droit fiscal commises par d'autres.

<sup>967</sup> La « sociologie des controverses » vise à « décrire la manière dont les controverses émergent, se constituent, se développent, circulent d'un espace à l'autre, s'éteignent ou deviennent invisibles » (O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 18).

cognitives (faire comprendre de quoi il retourne) et politiques (être entendu et obtenir des enquêtes ou des dispositions) »<sup>968</sup>.

Ces recherches ont mené à un ouvrage devenu emblématique, celui de Francis Chateauraynaud et Didier Torny intitulé « *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque* »<sup>969</sup>. Celui-ci a contribué, de façon significative, à la popularisation de l'expression « lanceur d'alerte » dans le pays de Molière.

245. Quoiqu'une partie significative de la doctrine s'évertue à distinguer le lanceur d'alerte du dénonciateur, il faut admettre que les deux notions sont liées par un lien qui ne pourrait être rompu. L'alerte éthique ne peut être appréhendée autrement que via l'institution de la dénonciation. Pour des raisons sémantiques, mais aussi historiques ainsi que nous l'avons vu. L'assertion vaut aussi en sociologie dès l'instant où ce sont les travaux de Luc Boltanski sur la dénonciation publique d'injustices et ses conditions de réussite<sup>970</sup> qui ont précisément servi de point de départ aux travaux de Francis Chateauraynaud et Didier Torny sur ce qui allait devenir le « lanceur d'alerte ». Dans leur ouvrage « *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque* », les deux sociologues cherchent précisément à confronter le cadre d'analyse de Luc Boltanski au cas inédit des lanceurs d'alerte qui effectuent une dénonciation d'une nature particulière<sup>971</sup>.

#### *b) La formalisation de la notion*

246. Au sens où l'entendent Francis Chateauraynaud et Didier Torny, l'alerte éthique « prend la forme d'une démarche, personnelle ou collective, visant à mobiliser des instances supposées capables d'agir et, pour le moins, d'informer le public d'un danger, de l'imminence d'une catastrophe, du caractère incertain d'une entreprise ou d'un choix technologique »<sup>972</sup>. À l'instar du *whistleblowing*, l'alerte se conçoit donc comme un processus.

D'après les deux sociologues, ce processus peut faire émerger sept configurations possibles : la vigilance, l'alerte, la controverse, la polémique, l'affaire, la crise et la normalisation<sup>973</sup>. Ce sont respectivement les configurations de l'alerte et de la polémique, synonyme de scandale, qui font émerger les figures du lanceur d'alerte et du dénonciateur. Le lanceur d'alerte qui produit un scandale devient donc, du point de vue de la sociologie, un dénonciateur.

Si le lanceur d'alerte est donc un dénonciateur en puissance, il n'empêche que des différences sont pointées par les deux sociologues. Le lanceur d'alerte oriente son message vers l'avenir

---

<sup>968</sup> F. CHATEAURAYNAUD, « Lanceur d'alerte » in *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (I. CASILLO avec R. BARBIER, L. BLONDIAUX, F. CHATEAURAYNAUD, e.a., dir.), Paris, GIS Démocratie et Participation, 2013, disponible sur [www.dicopart.fr](http://www.dicopart.fr) (consulté le 17 mai 2017).

<sup>969</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *Les Sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, Paris, Éditions de l'École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 1999 (1<sup>ère</sup> édition), 2013 (2<sup>e</sup> édition).

<sup>970</sup> L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ, M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 51, 1984, pp. 3-40.

<sup>971</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *op. cit.*, pp. 13-14.

<sup>972</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *ibidem*, p. 37.

<sup>973</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *ibidem*, p. 21.

alors que le dénonciateur dénonce des faits passés<sup>974</sup>. Aussi, dans le cas du lanceur d'alerte, les victimes sont le plus souvent collectives, potentielles et indéterminées. La différence réside donc principalement dans l'enjeu, la gravité des faits dénoncés. Du point de vue des deux sociologues, le lancement d'alerte se présente alors « comme un cas particulier de rencontre entre une logique de la dénonciation et une logique de l'alerte »<sup>975</sup>. Comme le note Françoise Chaltiel Terral, le fait de « lancer l'alerte est indéniablement une manière de « dénoncer » une pratique ou un risque à éviter »<sup>976</sup>. L'État, mais aussi l'opinion publique, cherche systématiquement à mettre en cause des responsabilités. Le constat est particulièrement vrai en matière fiscale. Le signalement de faits d'intérêt fiscal porte quasi exclusivement sur des faits répréhensibles (du point de vue de l'État ou de l'opinion publique)<sup>977</sup>.

S'il semble laborieux de distinguer *whistleblowing* et dénonciation, il semble donc tout aussi ardu de distinguer lancement d'alerte, alerte et dénonciation et ce même en dehors du registre juridique.

### C. Un rapprochement discutable mais inévitable

247. Depuis une dizaine d'années, les affaires révélées grâce au concours de lanceurs d'alerte ont vu leur échelle de grandeur considérablement changer. Que l'on pense à l'affaire du glyphosate, l'herbicide controversé commercialisé par Monsanto, à l'affaire « Snowden », du nom de l'ancien employé de la CIA<sup>978</sup> et de la NSA<sup>979</sup> ayant révélé les pratiques de surveillance massive menées par les gouvernements américain et britannique, ou encore à l'affaire des « *Panama Papers* », ces millions de fichiers confidentiels dérobés au cabinet d'avocats panaméen *Mossack Fonseca*.

Ces affaires planétaires ont conduit à une convergence des notions de « *whistleblower* » et de « lanceur d'alerte ». L'expression « lanceur d'alerte » a ainsi été reprise tant dans les milieux scientifiques, médiatiques que politiques, pour traduire l'expression américaine de « *whistleblower* ». Edward Snowden et John Doe, la source des « *Panama Papers* », furent ainsi qualifiés de « *whistleblowers* » dans les pays anglophones et de « lanceurs d'alerte » dans les pays francophones.

248. Ce rapprochement ne doit pas occulter l'écart qui sépare, à l'origine, le *whistleblowing* à l'américaine de l'alerte éthique à la française. Cette dualité nous paraît fondamentale en ce qu'elle explique, d'une part, la variété de régimes juridiques en la matière et, d'autre part, l'ambiguïté des impressions que suscite le lancement d'alerte parmi l'opinion.

L'objectif du *whistleblowing* est de régler prioritairement les faits dénoncés en interne, au sein de l'organisation, alors que celui de l'alerte éthique est bien de les révéler sur la place publique,

---

<sup>974</sup> En ce sens, voy. not. F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *op. cit.*, p. 21 ; M.-C. SORDINO, « Alerte et droit pénal » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (M.-C. SORDINO, dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, p. 36.

<sup>975</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *op. cit.*, p. 21

<sup>976</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 9.

<sup>977</sup> L'alerte fiscale est toutefois concevable si on envisage la mise en place d'un montage fiscal boiteux comme un risque fiscal (du point de vue de l'entreprise).

<sup>978</sup> *Central Intelligence Agency*.

<sup>979</sup> *National Security Agency*.

laquelle s'est aujourd'hui dématérialisée au profit de l'Internet et des réseaux sociaux. Ceci implique que, dans le premier cas, on s'adresse à une personne ou autorité capable de régler le problème alors que, dans le second cas, on se dirige vers une personne capable de diffuser une information (quitte à ce qu'elle soit récupérée ensuite par les autorités, comme nous l'avons vu dans le cadre des « *Panama Papers* »).

Ensuite, le *whistleblowing* se rapporte, à la base, au signalement d'un acte irrégulier ou illégal tandis que l'alerte éthique renvoie à l'anticipation d'un risque. Le *whistleblowing* est donc davantage porté vers la dénonciation *a posteriori* de faits passés ou en train de se passer, tandis que l'alerte éthique vise à prévenir *a priori* un danger ou un risque<sup>980</sup>. Partant, la dénonciation se rapproche davantage, à la base, du *whistleblowing* que de l'alerte éthique, ce qui est logique puisque dénonciation et *whistleblowing* sont deux expressions de la conception traditionnelle de la dénonciation.

Enfin, alors que le *whistleblowing* cherche à préserver l'organisation mise en cause, selon une idée de responsabilité sociale, l'alerte éthique tend plutôt à remettre en cause l'organisation ou le système dénoncé. Les détracteurs du glyphosate, en dénonçant les effets dangereux de ce produit, attaquent aussi une entreprise, Monsanto, le « géant américain de l'agroalimentaire »<sup>981</sup>, et ce qu'elle représente à une époque où le capitalisme est largement mis en cause.

L'ambivalence que nous venons de dépeindre se répercute sur la conception du lancement d'alerte en droit européen. La Directive sur les lanceurs d'alerte se fait encore le témoin de cette dualité<sup>982</sup>. Elle est toutefois consubstantielle à la notion puisque liée à sa double source d'influence.

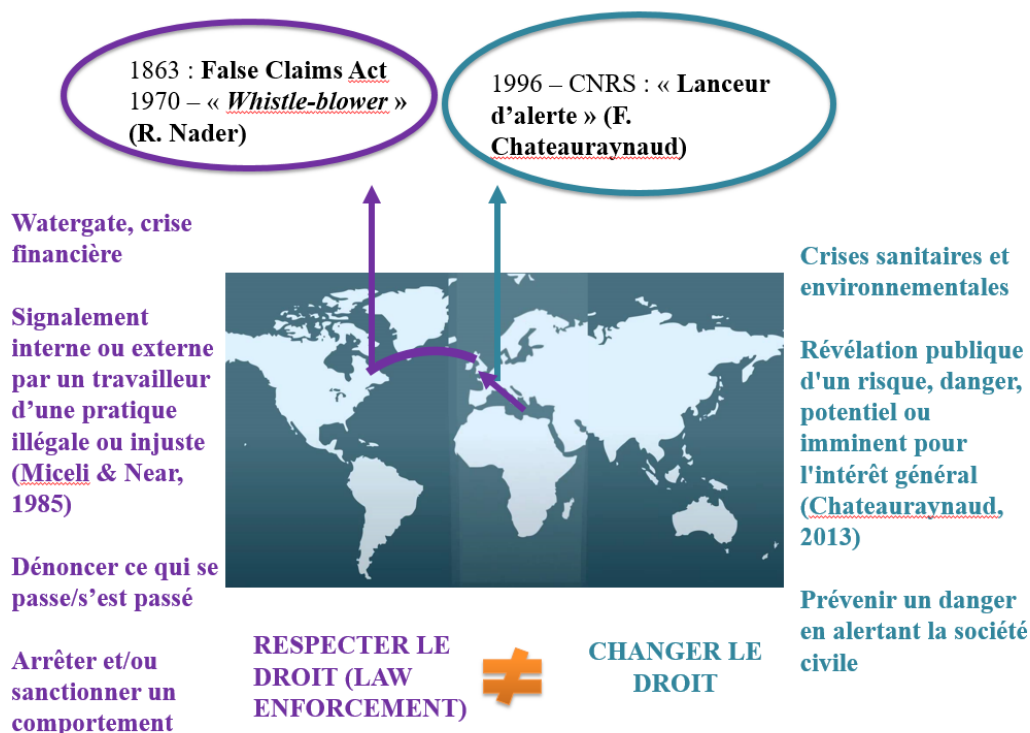
---

<sup>980</sup> En ce sens, voy. not. S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, p. 121 ; F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *op. cit.*, p. 14.

<sup>981</sup> S. SEELOW, « Monsanto, un demi-siècle de scandales sanitaires », *Le Monde.fr*, 16 février 2012 (consulté le 28 février 2018).

<sup>982</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, pp. 1-2.

En guise de synthèse des réflexions livrées à propos de la généalogie de la conception européenne du lancement d'alerte, nous proposons le schéma suivant, qui permet de refléter la diversité sémantique et historique du concept.



#### D. Les traits communs aux deux notions

249. Animées par une même logique de libéralisation de la parole, les notions de lanceur d'alerte et de *whistleblower* présentent un certain nombre de traits communs.

Nous avons démontré à suffisance que le lanceur d'alerte/*whistleblower* est un dénonciateur (a). Mais il ne s'agit pas de n'importe quel dénonciateur<sup>983</sup>. À ce stade de l'étude, nous pouvons déjà affirmer que le lanceur d'alerte mérite protection parce qu'il prend un risque (b) en communiquant de bonne foi des informations confidentielles (d) en vue de défendre l'intérêt public (c). Il s'inscrit le plus souvent dans un processus de déconfinement progressif d'informations tenues secrètes (e)<sup>984</sup>.

<sup>983</sup> Pour rappel, nous avons distingué dans la partie liminaire cinq figures : la victime, l'indicateur/le repent (criminel), le citoyen (en anglais : « *private citizen* »), le professionnel (obligé), le lanceur d'alerte (*sensu stricto*).

<sup>984</sup> Ces caractéristiques seront illustrées en droit dans la deuxième partie de l'étude et théorisées dans la troisième partie.



a) *Lancer l'alerte, c'est dénoncer*

250. Comme nous l'avons annoncé d'entrée de jeu dans la partie liminaire de l'étude, un consensus se dégage sur le fait que la dénonciation est une expression *spontanée*<sup>985</sup>. Répondre à la sollicitation d'un magistrat ou à une demande de renseignements ne répond pas à cette caractéristique essentielle. Il est par ailleurs acquis que le lanceur d'alerte n'agit pas seulement spontanément, il agit aussi *librement*<sup>986</sup>.

Il découle de cette première caractéristique que le lanceur d'alerte n'a pas la capacité d'agir sur le comportement répréhensible. Dénoncer *ne relève pas des fonctions* du lanceur d'alerte<sup>987</sup>. Il ne dispose pas de mandat explicite pour ce faire<sup>988</sup>. On ne s'attend pas à ce que le lanceur d'alerte parle (même si l'environnement peut être propice à la transparence). À la différence du lanceur d'alerte, l'expert est mandaté pour parler<sup>989</sup>. Et s'il peut agir en tant que lanceur d'alerte, il n'agit pas automatiquement en tant que tel, car il ne s'exprime pas nécessairement en vue d'une décision. Un article scientifique peut mettre en évidence une controverse, un danger pour la santé, un risque pour l'environnement, sans pour autant attendre une action concrète de la part des acteurs concernés. En tant que dénonciateur<sup>990</sup>, le lanceur d'alerte cherche, quant à lui, nécessairement à initier une action, un changement, une réaction de la part des autorités<sup>991</sup>.

251. Il s'ensuit que le dénonciateur agissant en vertu d'une obligation légale ou déontologique ne peut être qualifié de « lanceur d'alerte » proprement dit<sup>992</sup>.

Si ce critère est largement admis en doctrine, il n'est pas sans poser des difficultés en pratique. À la lumière de ce critère, il est en effet permis de s'interroger sur la pertinence de qualifier Sharron Watkins, ex vice-présidente du développement chez *Enron*, et Cynthia Cooper ex vice-présidente de l'audit interne de *Worldcom*, de « lanceuses d'alerte » dès lors qu'elles étaient tenues, de par leur position professionnelle et leur fonction, à une certaine vigilance.

---

<sup>985</sup> En ce sens, voy. A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n° 3100 ; *Pandectes belges*, V° Dénonciateur, Dénonciation, n° 2.

<sup>986</sup> Nous verrons, dans la troisième partie, que l'on distingue au sein de la dénonciation, traditionnellement *spontanée*, la dénonciation *libre* de la dénonciation *obligatoire*. Voy. *infra* n°s 970 et s.

<sup>987</sup> Précisons que les textes européens insistent sur le fait que le lanceur d'alerte agit néanmoins *dans le cadre de ses fonctions*, ou à tout le moins dans le cadre d'une relation professionnelle entendue largement.

<sup>988</sup> Une telle précision est notamment fournie à propos du « sonneur de tocsin », première expression apparue en Belgique pour traduire l'expression américaine de « whistleblower ». Laura Rottiers, qui a consacré un livre sur le sujet, définit l'expression comme désignant « quiconque dénonce, sans mandat explicite pour ce faire, un dysfonctionnement supposé exister au regard de la règle de droit (L. ROTTIERS, *Le sonneur de tocsin: ses origines, son évolution et ses implications en droit social belge*, Kluwer, Mechelen, 2012, p 91).

<sup>989</sup> À la différence du lanceur d'alerte, l'expert répond à une commande, suit une certaine procédure, un protocole, en vue de livrer une décision.

<sup>990</sup> En ce sens, Adolphe Chauveau et Faustin Hélie indiquent que la dénonciation vise à obtenir une action de la part de l'agent public, pas une simple vérification. La simple communication qui n'a pas pour objet de provoquer immédiatement une action n'est pas une dénonciation (A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 211, n° 3103).

<sup>991</sup> Ainsi, nous avons mentionné plus haut (n° 203) que la dénonciation dans le cadre du « *LuxLeaks* » des pratiques de *ruling* menées par le fisc luxembourgeois avait notamment conduit à la révision de la directive 2011/16/UE, de façon à étendre l'échange automatique de renseignements aux « informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert ».

<sup>992</sup> En ce sens, voy. not. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, pp. 20-21 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS (dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 37 ;

L'observation vaut également pour Matthew Lee, vice-président senior de la division finance de *Lehman Brothers*.

*b) La prise d'un risque*

252. Le lanceur d'alerte se distingue des autres dénonciateurs en ce qu'il prend un *risque* en prenant publiquement la parole<sup>993</sup>. Le risque encouru découle en général de la position occupée au sein de l'organisation mise en cause<sup>994</sup>. Le plus souvent, le dénonciateur est un *insider*. C'est cette qualité qui lui permet de faire figure d'autorité en lui conférant de la crédibilité par rapport au contenu de ses révélations<sup>995</sup>. Le dénonciateur n'étant ni « socialement autorisé » (il ne ressort pas de sa fonction de dénoncer), ni « publiquement reconnu » (il n'est pas connu du public), il doit nécessairement être « spécialement qualifié » pour parvenir à faire passer son message<sup>996</sup>.

Si la position privilégiée de l'*insider* lui donne accès à des informations susceptibles d'intéresser les autorités étatiques et l'opinion publique, il n'empêche que cette même position expose ce dernier à un conflit de loyautés. Tout travailleur (ordinaire) est soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion à l'égard de l'employeur<sup>997</sup>. Le travailleur « professionnel » est en outre astreint à une obligation de secret professionnel ou, à tout le moins, à une obligation de confidentialité renforcée prévue par la déontologie de son secteur. Amené à « opposer une loyauté à une autre » – celle de son organisation, d'une part, et celle de la société dans laquelle il évolue, d'autre part – le travailleur doit faire face à un inévitable « conflit de loyautés »<sup>998</sup>.

---

<sup>993</sup> En ce sens, voy. spéc. le considérant n° 36 de la Directive sur les lanceurs d'alerte et la proposition de loi portant des dispositions financières diverses, *Développements, Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3624/001, pp. 27-28. Voy. aussi C. LEMIEUX, « L'accusation tolérante. Remarques sur les rapports entre commérage, scandale et affaire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 389.

<sup>994</sup> En ce sens, voy. J.-N. JOUZEL, « Fausse alerte ? Le destin singulier des éthers de glycol dans l'univers de la santé professionnelle en France », *Politix*, 2007, n° 3, p. 181 ; M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 90.

<sup>995</sup> En ce sens, voy. spéc. M. BERNSTEIN & J.M. JASPER, « Interests and credibility: whistleblowers in technological conflicts », *Social Science Information*, 1996, n° 3, pp. 566-567 ; M. BERNSTEIN & J.M. JASPER, « Les tireurs d'alarme dans les conflits technologiques. Entre intérêts et crédibilité », *Politix*, n° 44, 1998, p. 111.

<sup>996</sup> En général, on suppose en effet « qu'un agent parvient à faire passer son message s'il est socialement autorisé, publiquement reconnu ou spécialement qualifié » (F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉ, *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013, p. 32).

<sup>997</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 80. La question de la loyauté de l'employé qui décide de lancer l'alerte a donné lieu à une abondante littérature, spéc. dans le monde anglophone, voy. spéc. : H. I. KURTZ, *Whistle blowing : Loyalty and dissent in the corporation*, New York, McGraw-Hill, 1981 ; A. O. HIRSCHMAN, *Exit, Voice & Loyalty*, Harvard, Harvard University Press, 1970.

<sup>998</sup> Voy. not. D. LOCHAK, « Les lanceurs d'alerte et les droits de l'Homme : réflexions conclusives », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 3-4 ; Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 129, n° 41 ; C. ALFORD, *Whistleblowers: Broken lives and organizational power*, Ithaca, Cornell University Press, 2002, p. 78 ; S. SCHEHR, « L'alerte comme forme de déviance : les lanceurs d'alerte entre dénonciation et trahison », *Déviance et Société*, 2008, n° 2, p. 157 ; M. DUPISSON, *Le droit d'alerter. Étude sur la protection de l'intégrité physique des personnes*, thèse de doctorat en droit privé et sciences criminelles, 20 novembre 2013, p. 140 ; M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers' : Conceptualizing

Pour être plus exact, le travailleur se trouve face à un dilemme entre loyauté et loyalisme<sup>999</sup>. La « loyauté » désigne la qualité, le « caractère de quelqu'un, de quelque chose qui est honnête, loyal », sachant que par « loyal », il faut entendre le caractère de quelqu'un « qui obéit aux lois de l'honneur, de la probité, de la droiture »<sup>1000</sup>. Quant à lui, le « loyalisme » évoque la « fidélité au régime établi ou à une autorité considérée comme légitime »<sup>1001</sup>. Celui qui dénonce, parce qu'il est obligé légalement de le faire, échappe de fait à ce tortueux dilemme. Dans ce cas de figure, le dilemme entre loyauté et loyalisme a préalablement été tranché par le législateur. Ce dilemme confirme le caractère libre du lancement d'alerte.

Le conflit de loyautés qui s'impose au travailleur est d'autant plus difficile à trancher que le travailleur se trouve dans une évidente situation de vulnérabilité économique vis-à-vis de son employeur<sup>1002</sup>. En témoigne la palette de représailles dont font fréquemment les frais les lanceurs d'alerte, et ce indépendamment du niveau de signalement choisi – interne, externe, public<sup>1003</sup>. Dénoncer des faits perpétrés sous le contrôle de son employeur comporte en premier lieu le risque de perdre son emploi et donc sa source principale de revenus<sup>1004</sup>.

En l'absence d'une protection effective, le conflit se résout de lui-même dès lors que le travailleur fait face à l'alternative suivante : soit parler et subir les représailles qui s'ensuivent, soit se taire.

Dans un tel contexte, la dénonciation anonyme ou confidentielle peut être perçue comme une solution efficace pour ne pas avoir à supporter le coût de la prise de parole et du scandale qui en découle<sup>1005</sup>, en particulier en l'absence d'une réglementation complète et efficace<sup>1006</sup>. C'est l'autorité interpellée (police, média, supérieur hiérarchique, ...) qui supporte alors le poids de

---

and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 71-94 ; J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 18.

<sup>999</sup> P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 2. Voy. aussi S. SCHEHR, « Sociologie de la trahison », *Cahiers internationaux de sociologie*, 2007, n° 2, pp. 313 à 323

<sup>1000</sup> *Dictionnaire Larousse*, consulté le 2 juin 2018.

<sup>1001</sup> *Dictionnaire Larousse*, consulté le 2 juin 2018.

<sup>1002</sup> En ce sens, voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 45.

En ce sens, voy. aussi la proposition de directive du 23 avril 2018, considérant n° 24.

<sup>1003</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 3.

<sup>1004</sup> Cette situation de vulnérabilité est d'autant plus grande aux États-Unis que le principe de l'« *employment-at-will* » semble encore, malgré les critiques, diriger la relation employé-employeur (P. ABADIE, *op. cit.*, p. 5). Selon ce principe, « l'employeur est libre de mettre fin à la relation salariale à tout moment pour « une bonne cause, en l'absence de cause ou même pour une cause immorale » (« *for good cause, for no cause, or even for cause morally wrong* ») (Payne v. Western & Atlantic Railroad Co., 81 Tenn. 507, 1884, pp. 519-520 cité in P. ABADIE, *ibidem*, p. 5). Sur le principe de l'« *employment-at-will* », voy. not. C. W. SUMMERS, « Employment At Will in the United States : The Divine Right of Employers », *University of Pennsylvania Journal of Labor and Employment Law*, Vol. 3, 2000, p. 65-86.

<sup>1005</sup> C. LEMIEUX, *op. cit.*, p. 389.

<sup>1006</sup> En ce sens, voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, §§ 6 et 12. C'est pourquoi il est fréquemment affirmé que les lanceurs d'alerte ont deux alternatives : soit le silence, soit l'anonymat.

la publicisation<sup>1007</sup>, de la transformation du commérage en scandale. Cet anonymat peut cependant nuire à la crédibilité du dénonciateur<sup>1008</sup>.

Dans les scandales fiscaux examinés, les dénonciateurs qui ont acquis de la notoriété, à savoir Hervé Falciani, Antoine Deltour, Raphaël Hallet et, dans une moindre mesure, John Doe – vu l'anonymat qu'il a réussi à conserver – se sont tous vus attribuer le qualificatif de « lanceur d'alerte » dans l'espace médiatique. Sur le plan juridique, seuls Antoine Deltour et Raphaël Hallet se sont néanmoins vu reconnaître formellement le statut. Aussi, Hervé Falciani a vu sa réputation nettement entâchée au motif qu'il a cherché à obtenir une récompense de la part des autorités, ce qui témoigne de son intéressement.

### *c) La défense de l'intérêt public*

253. Le lanceur d'alerte jouit d'un accès privilégié aux informations de l'organisation pour laquelle il travaille<sup>1009</sup>. Il est donc en mesure de détenir des informations dont il est seul à avoir connaissance, ou dont seul un cercle restreint d'individus a connaissance. Partant, il serait, de l'opinion de la Cour européenne des droits de l'homme, « le mieux placé pour agir dans l'intérêt général en avertissant son employeur ou l'opinion publique »<sup>1010</sup>. Selon une jurisprudence constante, la liberté d'expression englobe effectivement le droit du public à recevoir des informations<sup>1011</sup>.

Lorsqu'il dénonce une pratique illégale ou injuste, le *whistleblower* décide de faire passer l'intérêt public au-dessus de son organisation. De même, le lanceur d'alerte s'évertue à faire remonter l'alerte parce que les faits en cause menacent l'intérêt public.

254. La notion d'intérêt public donne toutefois lieu à une appréciation différente dans les deux conceptions, et ceci est lié à leur origine historique.

En Europe, le lanceur d'alerte et ses variations (*whistleblower*, *reporting person*, personne qui dénonce, informateur, signalant, ...) est un dénonciateur qui mérite protection parce qu'il présente trois qualités héritées de l'idéal républicain : la gratuité, la spontanéité, le désintéressement. Le désintéressement renvoie, en théorie, à l'idéal rousseuiste de pureté des cœurs<sup>1012</sup>. Le lanceur d'alerte doit exclusivement agir dans l'intérêt général. Le désintéressement contribue, de plus, à la crédibilité du lanceur d'alerte<sup>1013</sup>.

---

<sup>1007</sup> Précisons que la publicisation est ici entendue au sens sociologique (« rendre public »), et non au sens juridique (fait d'amener dans le secteur public une activité autrefois dévolue au secteur privé ; inverse de la privatisation).

<sup>1008</sup> J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 2. Sur les implications éthiques et pratiques de l'anonymat, voy. spéc. F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, pp. 167-177.

<sup>1009</sup> Considérant n° 25 de la proposition de directive du 23 avril 2018 ; considérant n° 37 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>1010</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 63.

<sup>1011</sup> Sur la dénonciation à l'épreuve du droit à la liberté d'expression, voy. *infra* n°s 1069 et s.

<sup>1012</sup> Sur l'exigence républicaine du désintéressement, voy. not. V. MARTIN, « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 132 ; J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, p. 20.

<sup>1013</sup> Sur cette remarque, voy. *supra* n° 233.

Aux États-Unis, les critères de la gratuité n'est pas déterminant. Le développement du *whistleblowing* dans ce pays est effectivement lié au *Qui Tam*, ce principe d'accusation populaire qui remonte à l'Antiquité et prévoit l'octroi d'une récompense au dénonciateur agissant en justice pour son compte et celui du pouvoir<sup>1014</sup>. Ce faisant, le critère du désintéressement est interprété plus soupagement puisqu'il signifie que le *whistleblower* poursuit principalement, mais pas nécessairement exclusivement, un intérêt qui le dépasse, l'intérêt général<sup>1015</sup>.

#### d) L'exigence de la bonne foi

255. Au-delà de ces conditions plus morales que juridiques, il faut observer que le droit de la dénonciation, américain et européen, est particulièrement attentif à la bonne foi du dénonciateur. La bonne foi s'entend en son sens subjectif comme la croyance raisonnable que les faits sont vrais au moment du signalement<sup>1016</sup>.

D'un point de vue pratique, une dénonciation mensongère n'a effectivement aucun intérêt pour celui qui la reçoit. D'un point de vue idéologique, l'exigence de bonne foi repose par ailleurs en Occident, comme nous l'avons déjà signalé, sur le neuvième commandement qui est rédigé comme suit: « *tu ne rendras point contre ton voisin de faux témoignage* »<sup>1017</sup>.

#### e) Le déconfinement progressif de l'information

256. Les deux acceptions de l'alerte – américaine et française – impliquent un déconfinement gradué du signalement. Cette idée a été réceptionnée en droit via le *Structural Model*<sup>1018</sup>. Le processus de dénonciation comporte en règle trois paliers: la dénonciation au sein de l'organisation, la dénonciation aux autorités publiques, la dénonciation publique. La dénonciation publique se présente, dans la majorité des cas, comme une dénonciation aux médias. Comme nous l'avons vu, cette procéduralisation de la dénonciation est héritière de la doctrine catholique de la dénonciation, fondée sur un évangile de Matthieu consacré à la correction fraternelle<sup>1019</sup>. La doctrine catholique exclut cependant toute révélation publique de peur, précisément, de faire scandale.

La dénonciation publique se présente, en vérité, comme l'ultime maillon du processus de dénonciation. Il s'agit d'une soupape de sécurité qui ne doit être activée que lorsque les autres maillons sont inefficaces ou inexistantes. S'il s'agit de la forme de dénonciation la plus

---

<sup>1014</sup> Sur le *Qui Tam*, voy. *supra* n°s 55 et s.

<sup>1015</sup> Ce critère est notamment mis en exergue par Jean-François Kerléo sous l'expression « incarnation » (J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, pp. 38-39).

<sup>1016</sup> Transparency International France, *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte* #2, rédigé par N.-M. Meyer, 2017, p. 10. Témoignent entre autres d'une telle conception: la Directive sur les lanceurs d'alerte, article 6.1 et considérant n° 32; Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VII, Principe 22 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 85.

<sup>1017</sup> Le neuvième commandement ne subit pas de modification entre les deux versions proposées par la Bible et la Torah (Exode 20 :2-14 et Deutéronome 5 :6-18). Sur le neuvième commandement et l'exigence de bonne foi, voy. *supra* n° 103.

<sup>1018</sup> Sur le *Structural Model*, voy. *supra* n°s 123 et s.

<sup>1019</sup> Sur la procédure canonique de dénonciation, voy. *supra* n°s 61 et s.

récemment institutionnalisée<sup>1020</sup>, elle n'en constitue pas moins un élément fondamental de l'idée de lancer l'alerte. Rouage de la démocratie moderne, le lanceur d'alerte comme le *whistleblower* inscrivent leur parole dans une logique de transparence et de responsabilité.

Les scandales fiscaux ne fournissent guère d'illustration de la dimension graduelle que le droit et la sociologie confèrent à la dénonciation. Convaincus de l'intérêt public revêtus par leurs révélations, les lanceurs d'alerte en question se sont adressés directement à la presse, exception faite d'Hervé Falciani (« *Swiss Leaks* »)<sup>1021</sup>. La judiciarisation arrive donc en fait après la médiatisation. En revanche, dans les cas des faillites d'*Enron* et *Worldcom*, les deux lanceuses d'alerte ont précisément tenté de débattre de leurs conclusions en interne, mais elles n'ont pas été entendues.

257. Il résulte du processus de déconfinement de l'alerte que les informations dénoncées sont par principe secrètes. La dénonciation présente effectivement une utilité pour son destinataire en ce qu'elle lui permet de prendre connaissance de faits qui autrement seraient restés cachés. En outre, la dynamique du scandale, tout comme celle de l'alerte, suppose un processus de déconfinement progressif des faits scandaleux. Bien souvent connue du milieu, la transgression dénoncée était tolérée parce qu'elle était cachée<sup>1022</sup> ou parce qu'elle était normalisée<sup>1023</sup>. Enfin, l'ultime voie de recours, la dénonciation publique vise, par définition, à mettre « sur la place publique un fait destiné à rester caché »<sup>1024</sup>.

Cette dynamique, parfaitement incarnée par ses acteurs, repose donc autour de quatre moments : la détection des actes répréhensibles et la prise de conscience (le cas échéant accompagnées de plaintes classées sans suites), l'alerte, la médiatisation et la judiciarisation<sup>1025</sup>.

## § 2. La dénonciation par un lanceur d'alerte, évolution ou révolution ?

258. La nouvelle forme de dénonciation que les scandales fiscaux ont mise en lumière contraste fortement avec la forme traditionnelle que prend la dénonciation.

Au cours de l'histoire, la dénonciation a toujours été pensée comme le signalement d'un fait répréhensible auprès d'un officier public<sup>1026</sup>. Le fait répréhensible consiste dans un fait délictueux, une infraction ou une faute. La personne dénoncée est en général une personne physique ostracisée, tel qu'un indigent ou un dissident politique. Il ressort néanmoins de l'histoire de la dénonciation que la personne dénoncée est un semblable, une personne de même

---

<sup>1020</sup> Sur la dénonciation aux médias (*Media Model*), voy. *supra* n<sup>os</sup> 129 et s.

<sup>1021</sup> Notons qu'un tel procédé peut être jugé pertinent dans certaines circonstances. Nous y reviendrons dans la suite de l'étude.

<sup>1022</sup> Sur ce constant, voy. *supra* n<sup>o</sup> 219.

<sup>1023</sup> Sur la « loi du silence », voy. *supra* n<sup>o</sup> 215.

<sup>1024</sup> J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018, p. 12.

<sup>1025</sup> Propos repris de « Lanceuses d'alerte, "les résistantes" » in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>1026</sup> Telle est la définition livrée notamment in A. CHAUMONT & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n<sup>o</sup> 3099. Les deux auteurs se réfèrent à la dénonciation « d'un acte répréhensible ».

condition<sup>1027</sup>. Il ne s'agit que très rarement d'une personne d'une certaine importance sociale. Jusqu'il y a peu, une telle dénonciation ne donnait en effet probablement pas lieu à des poursuites en raison du climat de corruption ambiante. L'auteur de la dénonciation est quant à lui, le plus souvent, un témoin. Il ne présente pas de liens, ni privés ni professionnels, avec la personne dénoncée. Mais il jouit d'une certaine renommée, il doit être connu et reconnu par la communauté afin d'être crédible<sup>1028</sup>. Enfin, les faits sont, sous peine de rester impunis, dénoncés auprès d'une autorité étatique. Leur révélation suit l'ordre hiérarchique imposé par la coutume, la norme ou la loi en vigueur<sup>1029</sup>. Au surplus, la dénonciation poursuit souvent un intérêt personnel dès l'instant où elle est effectuée en contrepartie d'une récompense financière ou d'une protection politique.

À l'inverse, les dénonciations à l'origine des *media leaks* portent sur des faits jugés répréhensibles du point de vue tant de l'État que de l'opinion publique. Les faits ne ressortent dès lors pas nécessairement du registre de la légalité. Les dénonciations ici en question ne visent plus à satisfaire les intérêts du Prince, mais à défendre l'intérêt général. Du point de vue fiscal, nous identifions trois catégories distinctes de faits : les faits fiscaux frauduleux, les faits fiscaux abusifs et les faits fiscaux dommageables. La personne dénoncée est toujours une personne d'une certaine importance sociale, qu'il s'agisse d'un homme politique, d'une multinationale, d'un ultra riche ou d'une personnalité publique. Ce renversement par rapport à la logique traditionnelle peut s'expliquer par le climat social actuel qui tend à stigmatiser ces catégories d'individus. La dénonciation d'un supérieur suppose effectivement que le supérieur soit dans une position de fragilité, ce qui est le cas dans un contexte d'agitation sociale<sup>1030</sup>. Les dénonciations sont par ailleurs toutes le fruit d'un *insider* ou, à tout le moins, d'une personne disposant d'un accès privilégié aux informations dénoncées et dotée des qualifications professionnelles suffisantes pour lui permettre de les comprendre.

Dans un contexte de défiance du politique, l'extension du champ matériel de la dénonciation (et partant de la licéité ?) a, du reste, rompu le monopole de l'appareil étatique dans la réception des dénonciations<sup>1031</sup>. Médias, organisations non gouvernementales, firmes privées, syndicats, etc. reçoivent désormais des dénonciations<sup>1032</sup>. La plupart ont d'ailleurs mis en place, avant les États, des canaux exprès de dénonciation en leur sein. La participation importante des médias au processus de dénonciation confère une publicité jamais atteinte auparavant.

259. Il découle de ces considérations que la dénonciation traditionnelle – définie dans le domaine pénal comme tout acte qui informe un officier de police administrative ou judiciaire de l'existence d'une infraction<sup>1033</sup> – comme la dénonciation publique – définie comme la

---

<sup>1027</sup> En ce sens, voy. not. L. JOLY, « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n°4, p. 138 ; C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n°1, p. 165.

<sup>1028</sup> C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 165.

<sup>1029</sup> C. GAUVARD, *ibidem*, p. 165.

<sup>1030</sup> C. GAUVARD, *ibidem*, p. 166.

<sup>1031</sup> En ce sens, voy. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 21-22.

<sup>1032</sup> Le législateur européen a pris implicitement acte de ce constat dans la Directive sur les lanceurs d'alerte qui reconnaît le signalement interne et la révélation publique (considérant n° 45).

<sup>1033</sup> Voy. not. G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274 ; R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Éditions Cujas, 1967, p. 833 ; A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 209, n° 3099.

révélation « sur la place publique d'un fait destiné à rester caché »<sup>1034</sup> – se présentent comme les composantes du processus plus large que suppose la dénonciation « moderne » ou « 2.0 ». La suite de l'étude permettra de décrire comment ce bouleversement a été reçu en droit (deuxième partie) et comment il peut être systématisé en vue de maintenir la cohérence que suppose tout ordre juridique (troisième partie).

### Conclusion du deuxième chapitre

260. Au terme de ce chapitre, nous pouvons affirmer que l'apparition d'un scandale repose sur la réunion de trois conditions : la présence d'un fait scandaleux ; l'existence d'un public ; le déclenchement d'une réaction.

Le fait scandaleux réside dans la transgression de normes ou de valeurs communément acceptées. L'existence d'un fait scandaleux suppose donc la préexistence d'un socle de valeurs communes.

L'existence d'un fait scandaleux n'est pas suffisante pour faire éclater un scandale. Le fait scandaleux doit accéder à la notoriété. Il doit être rendu public. La publicisation passe le plus souvent par un dénonciateur, en général qualifié de « lanceur d'alerte »/« *whistleblower* » dans l'espace médiatique. La dénonciation par un lanceur d'alerte participe donc pleinement à la dynamique du scandale. Si les notions de « *whistleblower* » et de « lanceur d'alerte » sont à l'origine distinctes, elles présentent un noyau dur commun. Toutes deux désignent un dénonciateur qui mérite protection parce qu'il prend un risque pour défendre l'intérêt général. La dénonciation a lieu, dans les deux cas, selon une procédure échelonnée. Le risque encouru par le dénonciateur, ainsi que sa position d'*insider*, contribuent à sa crédibilité et à sa légitimité. Enfin – et c'est là la troisième condition – le propre du scandale est de susciter l'indignation. Le scandale ne laisse pas le public indifférent : soit ce dernier réaffirme-t-il les valeurs ébranlées, soit confirme-t-il leur obsolescence.

261. La sociologie pragmatique a singulièrement mis en avant la fonction instituante du scandale. Le scandale n'est pas le simple révélateur de transformations sociales, il est un moment de transformations sociales. Il amène une société à se positionner sur son avenir, c'est donc un moment démocratique essentiel.

Il n'empêche que le scandale présente deux dangers principaux, formalisés par Jean-Claude Bologne sous les expressions : scandale « protestataire » (faire scandale pour déstabiliser et non pour reconstruire) et le scandale « statégique » (faire scandale pour servir ses intérêts personnels). Il est néanmoins possible de déjouer ses dangers par un certain nombre de balises qui, pour la plupart, ont déjà été intégrées en droit.

---

<sup>1034</sup> J.-C. BOLOGNE, *op. cit.*, p. 12.



## Conclusion du deuxième titre

262. L'analyse des *media leaks* selon une perspective « *Law in context* » a permis de saisir le contexte singulier dans lequel la figure du lanceur d'alerte a émergé. Celui-ci se caractérise principalement par la marginalisation des États<sup>1035</sup> et la montée en puissance des multinationales<sup>1036</sup>, la protection de l'activité journalistique et la consécration du droit à la liberté d'expression<sup>1037</sup> et le développement des technologies de l'information et de la communication<sup>1038</sup>. Nous expliquerons et illustrerons ces trois facteurs au fil de l'étude<sup>1039</sup>.

Dans le domaine fiscal, le phénomène des lanceurs d'alerte s'inscrit, en outre, dans le prolongement des mesures de transparence fiscale prises en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. La promotion de la dénonciation et la protection des lanceurs d'alerte qui y procèdent sont donc envisagées politiquement comme un nouvel outil de transparence fiscale.

263. À la lumière de la sociologie pragmatique du scandale, il apparaît que la réception juridique de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte suppose deux ajustements de l'institution de la dénonciation par rapport à sa forme traditionnelle :

- ✓ Du point de vue de la définition des faits qui peuvent être dénoncés : les dénonciations à l'origine des scandales fiscaux tendent à la condamnation de pratiques fiscales illicites ou répréhensibles alors que seules les pratiques fiscales illégales sont, en principe, interdites en vertu du principe du libre choix de la voie la moins imposée<sup>1040</sup> ;
- ✓ Du point de vue du mode de révélation des faits répréhensibles : les scandales fiscaux font état d'un nouveau mode de révélation des comportements déviants, à savoir la dénonciation publique par des personnes privées.

Ces mutations ont été autant révélées que déclenchées par les scandales fiscaux. Elles s'inscrivent dans un cadre politique particulier, celui de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui a fait de la transparence fiscale une priorité politique. Au-delà du manque de transparence fiscale, les fomenteurs des scandales fiscaux dénoncent plus fondamentalement un problème d'égalité devant l'impôt. Cette valeur essentielle consacrée à l'article 172 de la Constitution semble manquer d'effectivité dans un contexte marqué par la mondialisation et le capitalisme. Ce faisant, les lanceurs d'alerte fiscale participent à double titre à l'édification d'une « société des égaux » telle que défendue par Pierre Rosanvallon<sup>1041</sup> : d'une part, en rendant visible les inégalités provoquées par l'apparition massive de multinationales et d'ultra-riches ; d'autre part, en recréant du lien autour de la « chose fiscale », en replaçant le paiement de l'impôt au centre du contrat social.

Le titre suivant a précisément pour objet d'expliquer la portée de ces ajustements.

---

<sup>1035</sup> Sur le phénomène de marginalisation des États, voy. not. R. AYDOGDU, « *La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1)* », *RPS-TRV*, 2016, n° 6, p. 695.

<sup>1036</sup> Voy. spéc. la faillite d'*Enron* et de *WorldCom* ainsi que les *Lux Leaks*.

<sup>1037</sup> Voy. not. les « *Pentagon Papers* » (*supra* n°s 150 et s.)

<sup>1038</sup> Voy. not. les scandales fiscaux et le travail accompli par l'ICIJ.

<sup>1039</sup> Nous ne leur réservons pas de place spéciale dans la mesure où la présente partie vise à décrire et comprendre le phénomène des lanceurs d'alerte en le replaçant dans le seul contexte des scandales fiscaux.

<sup>1040</sup> Sur le principe du libre choix de la voie la moins imposée, voy. *infra* n°s 388 et s.

<sup>1041</sup> P. ROSANVALLON, *La Société des égaux*, Paris, Seuil, 2011.

### TITRE III. LES LIGNES DE FORCE DE LA DÉNONCIATION FISCALE À L'HEURE DES LANCEURS D'ALERTE

---

#### Introduction

264. Quoique de plus en plus de médias conçoivent des schémas et des vidéos à vocation pédagogique<sup>1042</sup>, il faut reconnaître que les journalistes, tout comme les décideurs politiques, insistent sur l'extrême complexité du système fiscal, et en particulier du système *offshore*, de telle sorte que le citoyen lambda se sent désarmé. Cette situation renforce pourtant la fracture sociale et attise le sentiment d'exaspération et d'aliénation, parfois déclencheur de mouvements protestataires<sup>1043</sup>.

Il apparaît dès lors utile de démystifier, dans une thèse qui traite de fiscalité, les phénomènes de la fraude et de l'évasion fiscales. Cela s'avère ici même impératif dès l'instant où la présente étude se focalise sur la dénonciation pratiquée par des personnes dont ça n'est pas la profession de dénoncer, les lanceurs d'alerte.

265. Le détour pris par la sociologie pragmatique et la socio-histoire a permis de tracer les trois lignes de force de la dénonciation fiscale à l'heure des lanceurs d'alerte.

La première ligne est axiologique : elle traduit le contexte de transparence fiscale dans lequel l'institutionnalisation de la dénonciation fiscale se situe (chapitre 1).

La deuxième ligne de force est plus politique en ce qu'elle touche à la façon dont l'institutionnalisation de la dénonciation fiscale bouleverse les modes d'exécution des normes fiscales (chapitre 2).

Enfin, la troisième ligne de force s'articule autour de l'objet de la dénonciation fiscale (chapitre 3). La réaction d'indignation suscitée par les « *media leaks* » est le révélateur d'un changement profond de mentalité opéré dans le domaine fiscal.

La présent titre a donc pour objet de définir la trajectoire prise par la dénonciation fiscale à la faveur du mouvement des lanceurs d'alerte fiscale. Nous nous en tenons, à ce stade de l'étude, aux grandes orientations qui se dessinent. La présente partie de l'étude a en effet pour objet de

---

<sup>1042</sup> Les journalistes d'investigation s'évertuent à penser des narrations nouvelles pour diffuser leurs informations. Si le texte reste un support principal, la diffusion passe aussi désormais par des *podcasts*, des *serious games*, des schémas, etc., l'objectif étant de toucher un maximum de personnes (en ce sens, voy. not. « Journalisme en péril, journalisme en question » (propos de M. DESTAL) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>1043</sup> On l'a vu récemment avec le mouvement des gilets jaunes en France et en Belgique, dont les revendications initiales portent précisément sur la fiscalité environnementale. Ce mouvement est porteur d'un discours de dénonciation des « sachants », des détenteurs actuels de la connaissance, à savoir les journalistes, les politiques, et les experts (en ce sens, voy. les déclarations d'Arnaud Mercier, professeur en communication à l'Université Paris II : AFP, « Un fossé toujours plus grand entre "gilets jaunes" et médias », *Le Vif.be*, 6 janvier 2019 (consulté le 7 janvier 2019)).

situer le phénomène de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte dans son cadre historique, social et politique. Nous laissons l'examen de la trajectoire *réellement* empruntée compte tenu du cadre juridique en vigueur et de la Directive sur les lanceurs d'alerte pour la deuxième partie de l'étude, qui porte sur la réception en droit du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale.

## **Chapitre 1. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'ère de la transparence**

### **Introduction**

266. Comme nous l'avons vu, le scandale utile implique une mise à l'épreuve des valeurs occidentales. Il emporte alors une réaction de l'ordre social : soit qu'il confirme les valeurs qui ont été ébranlées, soit qu'il les délaisse car elles s'avèrent désormais obsolètes. En l'occurrence, les mesures prises à partir des années '70 en vue d'accoître le contrôle démocratique des organes de l'État, conjuguées au développement des TIC, ont mené à la consécration d'une nouvelle valeur ou à tout le moins d'une nouvelle préoccupation, celle de la transparence.

L'institutionnalisation de la dénonciation dans le domaine fiscal s'inscrit plus précisément dans le prolongement des mesures prises pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, d'une part (section 1), et pour renforcer la transparence fiscale, d'autre part (section 2). Si la protection des lanceurs d'alerte fiscale répond à un besoin de transparence, de responsabilité et de démocratie, elle vise, plus prosaïquement, à renforcer l'exécution de la législation fiscale (section 3).

### **Section 1. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**

267. La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale s'inscrit dans le contexte de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Fer de lance de tous les gouvernements occidentaux, la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales s'impose aujourd'hui avec la force de l'évidence (§ 1). C'est spécialement sous l'impulsion de l'OCDE et de l'UE que la lutte s'est accélérée dans les années '90 (§ 2).

#### **§ 1. La nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales**

268. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales revêt un double enjeu : un enjeu démocratique tout d'abord (A); un enjeu d'égalité ensuite (B). Ces enjeux expliquent l'attrait que suscite aujourd'hui la chose fiscale, et ce faisant le glissement du phénomène des lanceurs d'alerte dans le domaine fiscal.

##### *A. Un enjeu démocratique*

269. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales représente un enjeu démocratique majeur dès l'instant où ce phénomène contrarie les finalités mêmes de l'impôt, qu'il s'agisse de sa finalité principale ou de ses finalités accessoires.

À l'origine, l'impôt désignait le montant que les peuples vainqueurs prélevaient sur les peuples vaincus ou que le Prince prenait au peuple pour réaliser ses plaisirs<sup>1044</sup>. Mais avec l'avènement du peuple souverain, l'impôt a acquis une première et essentielle finalité : la finalité financière. C'est en ce sens moderne que l'on entend aujourd'hui l'impôt, à savoir comme un prélèvement obligatoire et régulier consenti par un peuple libre.

La Cour constitutionnelle belge définit ainsi l'impôt comme « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »<sup>1045</sup>. Quant à la Cour de cassation, elle précise que l'impôt constitue « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affectés aux services d'utilité publique »<sup>1046</sup>.

La finalité principale de l'impôt est de rassembler les moyens financiers nécessaires pour réaliser les dépenses jugées utiles par la collectivité à la défense de l'intérêt général<sup>1047</sup>. Cette première fonction est dite financière ou budgétaire car elle est liée aux finances publiques de l'État et à son budget. L'impôt sert à alimenter les finances publiques, c'est-à-dire celles qui servent à financer les politiques publiques, qu'elles soient économiques, sociales, culturelles ou environnementales, du moment qu'elles sont mises en places par l'État<sup>1048</sup>.

Le besoin de ressources financières est particulièrement criant à l'heure contemporaine. Comme nous l'avons noté<sup>1049</sup>, la dette publique est passée, suite à la crise économique de 2008, d'une moyenne de 79,9 % du PIB en 2008 à une moyenne de 111,2 % en 2015 dans l'ensemble des pays de l'OCDE<sup>1050</sup>. Les autres crises qui sont venues s'ajouter depuis lors – crise sociale, environnementale, politique, ... – ont encore gonflé le déficit.

Or, selon une étude du Groupe de l'Alliance Progressiste des Socialistes et Démocrates (S&D) du Parlement européen, publiée le 23 janvier 2019<sup>1051</sup>, l'évasion fiscale entendue largement (fraude fiscale, évasion fiscale illicite et planification fiscale agressive) ferait perdre annuellement aux États membres de l'Union européenne près de 825 milliards d'euros. L'évitement licite de l'impôt oscillerait, quant à lui, entre 50 et 190 milliards d'euros. Pour la Belgique, cela représenterait une perte annuelle de l'ordre de 30,4 milliards d'euros.

---

<sup>1044</sup> Voy. not. P. MARTENS, « Le fisc, le plaisir et la vertu » in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 611.

<sup>1045</sup> Voy. not. C.C., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1. ; C.C., 19 avril 2006, n° 52/2006, B.4.1.

<sup>1046</sup> Voy. not. Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 20 mars 2003, *Arr. Cass.*, 2003, liv. 3, p. 665 ; *A. & M.*, 2003, liv. 4, p. 301 ; *F.J.F.*, 2003, liv. 7, p. 647 ; *J.L.M.B.*, 2003, p. 1186 ; *Pas.*, 2003, liv. 3, p. 556 ; *T.B.P.*, 2004, liv. 10, p. 650. Voy. aussi Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191 ; Cass., 12 octobre 1954, *Bull. et Pas.*, 1955, I, p. 106 ; Cass., 29 octobre 1968, *Bull. et Pas.*, 1969, I, p. 225.

<sup>1047</sup> Voy. not. H. LEHÉRISSEL, « À quoi sert vraiment l'impôt ? », *Sociétal*, n° 33, 2001, pp. 50-55.

<sup>1048</sup> Avant l'avènement des États modernes, le pillage des peuples conquis représentait une part substantielle de la richesse des nations, qu'il s'agisse de la République de Venise ou du Royaume de France.

<sup>1049</sup> Sur l'impact de la crise économique sur la dette publique, voy. *supra* n°s 172 et s.

<sup>1050</sup> OCDE, « Dette des administrations publiques: Engagements financiers bruts des administrations publiques en pourcentage du PIB », *Économie : Tableaux-clés de l'OCDE*, OCDE, 2014, disponible sur [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org) (consulté le 11 juin 2019).

<sup>1051</sup> R. MURPHY, *Fair Tax Report*, Report commissioned by the S&D Group in the European Parliament, 23 January 2019.

Notons que les chiffres ont malgré tout été revus à la baisse depuis 2013. Dans une résolution du 21 mai 2013, le Parlement avançait une perte de recettes fiscales potentielles de 1000 milliards, dont 865 milliards dus à la fraude, ce qui représentait un coût annuel d'environ 2 000 euros pour chaque citoyen européen<sup>1052</sup>. Les chiffres étaient issus d'une précédente étude du Groupe S&D. Les parlementaires européens expliquent la baisse de l'évasion fiscale par les mesures entreprises depuis 2013 en vue de réduire la fraude et l'évasion fiscales.

270. Dans un État social, l'impôt est cependant bien plus qu'un levier financier<sup>1053</sup>. Par ses fonctions accessoires, il œuvre à la construction d'une société équitable et responsable<sup>1054</sup>. Le régime fiscal est en effet « fondamentalement et inséparablement lié à la doctrine même de l'État »<sup>1055</sup>.

Dans une démocratie sociale, le législateur tient compte, lorsqu'il établit l'impôt, de paramètres visant à assurer la justice redistributive<sup>1056</sup>. Cette forme de justice « vise au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus »<sup>1057</sup>. Autrement dit, il s'agit d'amener à un glissement des ressources des plus riches vers les plus pauvres afin de mieux équilibrer les différentes strates de la société. Les mécanismes de redistribution sont cependant volontairement imparfaits dans l'optique de favoriser la mobilité sociale<sup>1058</sup>.

Procédant d'une logique totalement inverse, la fraude et l'évasion fiscales ont pour effet de creuser les inégalités sociales en participant à l'hyperconcentration des richesses dans les mains des plus riches et des plus grandes entreprises<sup>1059</sup>.

271. Par le biais de l'instrument fiscal, le législateur intervient également sur le comportement même des contribuables, dans le sens de la dissuasion ou de l'incitation. Cet interventionnisme s'explique par deux facteurs liés à la seconde génération des droits de l'homme : celui de la démocratie sociale et celui de l'économie de marché<sup>1060</sup>. S'ajoute aussi la

---

<sup>1052</sup> Résolution du Parlement européen sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux (2013/2060(INI)), P7\_TA(2013)0205, 21 mai 2013, considérant A.

<sup>1053</sup> Ce principe a été maintes fois reconnu par le Conseil d'État. Voy. not. C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, n° 117.110, s.p.r.l. Outdoor Immobilière, p. 7 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 février 2002, n° 103.654, s.a. B.P. Belgium, p. 6 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, n° 129.174, Vandenplas, p. 5.

<sup>1054</sup> Notons que la reconnaissance de nouvelles finalités à l'impôt se fait sans préjudice du respect de la répartition des compétences, *a fortiori* dans un État fédéral (C.C., 13 janvier 1994, n°s 2/94 et 3/94, B.14.2. et B.14.3).

<sup>1055</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi » in *En hommage à Victor Gonthier*, Liège, éd. Faculté de droit, 1962, p. 275. Voy. aussi P. VINOT, « Fiscalité et capacité contributive. Quelques aspects de l'égalité devant l'impôt », *Journal de la société statistique de Paris*, Tome 110, 1969, p. 19.

<sup>1056</sup> A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, n°s 5-6, p. 358.

<sup>1057</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 5e éd., Coll. Systèmes, Paris, L.G.D.J., 2003, p.228.

<sup>1058</sup> M. LEROY, « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 4, p. 419.

<sup>1059</sup> En ce sens, voy. not. Ch. CHAVAGNEUX, *Combattre les paradis fiscaux. Ce qui a été fait. Ce qui devrait être fait*, Rapport pour Eva Joly, député européenne du Groupe Verts/ALE, mars 2015, pp. 7 et 14 ; Résolution du Parlement européen sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux (2013/2060(INI)), P7\_TA(2013)0205, 21 mai 2013, point B. Voy. aussi G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 76.

<sup>1060</sup> Voy. not. E. TRAVERSA & M. PAOLILLO, « Convergences et divergences entre le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale à la lumière du contexte communautaire et international », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 23 et 24 ; M. LEROY, « Le repositionnement épistémologique ... », *op. cit.*, pp. 418-419.

poursuite d'objectifs nouveaux liés à la troisième génération des droits de l'homme : la protection de l'environnement et de la santé<sup>1061</sup>.

Ces considérations amènent le Parlement européen à affirmer que les paradis fiscaux, en tant que rouage essentiel de la mécanique *offshore*, mettent en péril les projets politiques de l'État en termes de services publics, de soins de santé, d'éducation ou encore de redistribution des richesses<sup>1062</sup>.

Dans une étude scientifique récente, des chercheurs suédois montrent du reste comment l'évasion fiscale (licite ou non) contribue à la dégradation de l'environnement<sup>1063</sup>.

272. À ces fonctions traditionnelles – financière, redistributive et interventionniste, le sociologue français Marc Leroy ajoute encore une quatrième fonction : la fonction « politique »<sup>1064</sup>. Cette fonction exprime le fait que l'image que le citoyen se fait de l'impôt est fonction de son degré de civisme. L'impôt doit fédérer et non pas aliéner. Il doit rassembler, au travers d'une sorte de « contrat fiscal », et non pas séparer, en donnant l'impression de créer des privilèges.

S'il n'est pas certain que le phénomène de la fraude et de l'évasion fiscales provoque une telle rupture de l'égalité, il est manifeste que la fraude et l'évasion fiscales sapent aujourd'hui la confiance des citoyens dans le système fiscal et plus largement dans le système étatique<sup>1065</sup>. La fraude fiscale et l'évasion fiscale agressive contrarient de fait trois grands principes de notre système fiscal : le principe d'universalité – selon lequel tout contribuable doit payer l'impôt dû, le principe du consentement à l'impôt – selon lequel les charges publiques sont consenties suite à un débat démocratique et transparent et le principe de l'égalité fiscale – selon lequel tout citoyen contribue aux finances publiques en fonction de sa capacité contributive.

Ainsley Elbra et Richard Eccleston affirment que l'évasion fiscale des multinationales tend à attester de la nature anti-démocratique du capitalisme actuel : si les États sont théoriquement souverains, ils sont vraisemblablement incapables de taxer le capital et les revenus au taux décidé par le parlement, assemblée démocratiquement élue<sup>1066</sup>. La confiance des citoyens dans le système étatique est d'autant plus minée que les « *Panama Papers* » ont exposé que des personnalités politiques de haut rang (hauts fonctionnaires, ministres et chefs d'état) avaient eu recours aux paradis fiscaux pour couvrir des cas de conflits d'intérêt, et même de corruption et de détournement de fonds publics<sup>1067</sup>.

---

<sup>1061</sup> Notre vieille Constitution, dont le catalogue de droits se montre parfois désuet, fut adaptée afin de les prendre en compte en ses articles 7bis et 23.

<sup>1062</sup> En ce sens, voy. not. Résolution du Parlement européen sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux (2013/2060(INI)), P7\_TA(2013)0205, 21 mai 2013, point B.

<sup>1063</sup> V. GALAZ, B. CRONA, A. DAURIACH, J.-B. JOUFFRAY, H. ÖSTERBLOM & J. FICHTNER, « Tax havens and global environmental degradation », *Nature Ecology and Evolution (Perspective)*, Vol. 2, 2018, pp. 1352-1357.

<sup>1064</sup> En ce sens, voy. M. LEROY, « Le repositionnement épistémologique ... », *op. cit.*, p.419.

<sup>1065</sup> En ce sens, voy. not. Résolution du Parlement européen du 21 mai 2013, *op. cit.*, considérant B.

<sup>1066</sup> A. ELBRA & R. ECCLESTON, « Introduction: business, civil society and the "new" politics of corporate tax justice: paying a fair share? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 6.

<sup>1067</sup> En ce sens, voy. not. J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016, p. 6.

273. Au final, c'est notre système démocratique tout entier que la fraude et l'évasion fiscales érode en réalité. Les objectifs poursuivis par le législateur fiscal ne sont pas en effet les seuls à être contrariés. L'opacité fournie par les paradis fiscaux offre un terrain privilégié à la circulation et au blanchiment de l'argent sale<sup>1068</sup>, bref à toutes sortes d'activités criminelles « destructrices et moralement répugnantes » pour reprendre les mots de Joseph Stiglitz et Mark Pieth<sup>1069</sup>. L'opacité permet de fait à ces activités d'échapper à tout type de contrôle, qu'il soit administratif, policier ou médiatique.

### *B. Un enjeu d'égalité*

274. Les *media leaks* dénoncent une situation d'inégalité au sein de la masse des contribuables entre ceux qui ont la possibilité d'échapper à l'impôt et ceux qui ne disposent pas d'une telle possibilité.

Tout contribuable ne jouit pas en fait de la même capacité à aménager sa situation fiscale comme il l'entend. L'impôt frappe non pas ceux qui sont le plus capables financièrement de contribuer aux charges publiques, mais ceux qui sont le moins capables d'échapper au filet du fisc. Ce constat devrait être combattu, car comme le souligne Paul Martens, « on isole les classes et les hommes quand l'impôt a pour objet « non d'atteindre les plus capables de le payer mais les plus incapables de s'en défendre » »<sup>1070</sup>.

275. En fonction de la nature des revenus gagnés, on peut distinguer quatre catégories de contribuables : les salariés, les indépendants et les petites et moyennes entreprises (ci-après : « PME »), les multinationales et les riches fortunes et les organisations criminelles.

La première catégorie se compose de la masse des contribuables salariés. Il s'agit de la catégorie qui jouit de la capacité la plus faible à échapper au fisc<sup>1071</sup>. Dans les pays riches, la majorité des contribuables sont des salariés : ils perçoivent un salaire dont le précompte professionnel est prélevé à la source par l'employeur. Sauf rares exceptions<sup>1072</sup>, ils sont donc nécessairement « compliant » : leurs revenus professionnels, source principale de richesse, sont nécessairement connus du fisc car communiqués par l'employeur. L'optimisation fiscale requiert du reste une expertise coûteuse à laquelle peu ont accès.

---

<sup>1068</sup> Voy. not. R. W. BAKER, *Le talon d'Achille du capitalisme. L'argent sale et comment renouveler le système d'économie de marché*, trad. par M.-B. Daigneault, Outremont, alTerre, 2007, pp. 223-228.

<sup>1069</sup> J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *op. cit.*, p. 22.

<sup>1070</sup> P. MARTENS, « Le fisc, le plaisir et la vertu » in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 611.

<sup>1071</sup> Voy. not. B. R. JACKSON & V. C. MILLIRON, « Tax Compliance Research, Findings, Problems and Prospects », *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, 1986, p. 134 ; B. PLAGNET, « Constitution et justice fiscale », in *Recueil des cours de l'A.I.D.C.*, Vol. XIV : Droit constitutionnel & principe d'égalité, Thunis, A.I.D.C., 2005, p. 213 ; J.P. VIDAL, « Pourquoi se préoccuper d'éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 31, 2011, p. 206 ; M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016, n° 4, p. 518 ; G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 76.

<sup>1072</sup> On pense aux salariés qui perçoivent de hauts revenus, tels que les cadres et les footballeurs. Seule une partie des revenus qu'ils perçoivent sont qualifiés de revenus professionnels. Aussi, ils disposent de moyens financiers suffisants pour accéder à une expertise leur permettant de planifier leur situation fiscale de façon avantageuse. Le monde du football a d'ailleurs été la cible d'une fuite de données menée sous l'égide de l'ICIJ : les « *Football Leaks* ».

Les petites entreprises et les indépendants, qui forment la deuxième catégorie, ne représentent qu'une portion des travailleurs actifs. Lorsqu'ils cherchent à réduire leur charge fiscale, ils se livrent en général à des comportements qui relèvent de la fraude simple, à savoir la dissimulation de recettes, le travail clandestin, le gonflement injustifié des frais professionnels ou encore des commissions occultes en nature ou en espèce<sup>1073</sup>. En Belgique, il n'est toutefois pas démontré que les indépendants seraient plus nombreux à offrir du travail au noir ou à omettre des revenus dans leur déclaration fiscale que les salariés<sup>1074</sup>.

Ces deux catégories sont peu mobiles, c'est-à-dire qu'elles peuvent difficilement déplacer vers un autre pays leur résidence ou leur siège social (lieu de rattachement), ou leur source de revenus. Ce manque de mobilité est parfaitement connu des décideurs politiques puisque les pertes de recettes fiscales dues à l'évasion fiscale des multinationales sont souvent compensées par un accroissement du fardeau fiscal des contribuables peu mobiles<sup>1075</sup>. Ceci étant, la pression fiscale est aujourd'hui telle qu'il devient nécessaire de développer d'autres solutions pour compenser les pertes de recettes fiscales dues à l'évasion fiscale. L'institutionnalisation de la dénonciation est une des solutions qui se dégagent actuellement.

276. La troisième catégorie de contribuables réside dans les entreprises multinationales (« *multinational enterprises – MNE* ») et les riches fortunes (« *high net worth individuals – HNW*<sup>1076</sup> »). Cette catégorisation est très commune dans le débat autour du système *offshore* et de l'évasion fiscale<sup>1077</sup>. Les riches fortunes usent et parfois abusent de montages complexes d'optimisation en vue de diminuer l'impôt, voire même d'y échapper, grâce à l'aide d'experts chevronnés et coûteux<sup>1078</sup>. Pour ce qui est des multinationales, ces montages fiscaux interviennent souvent dans le cadre des opérations internes menées au sein d'un même groupe (« prix de transfert » – « *transfer pricing* »). Ces pratiques relèvent, selon les cas, de la fraude fiscale, de la planification fiscale agressive ou de l'évitement licite de l'impôt. Elles impliquent toutes de délocaliser la base imposable de la multinationale au travers de son réseau de filiales et entités juridiques diverses<sup>1079</sup>, ce qui n'est évidemment pas possible pour la masse des salariés, qui représente la masse des contribuables.

---

<sup>1073</sup> G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 76.

<sup>1074</sup> Résumé en français de J. PACOLET, S. PERELMAN, F. DE WISPELAERE, e.a., *Social and fiscal fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work*, Leuven/Den Haag, Acco, 2012, p. 36, disponible sur <https://socialsecurity.belgium.be> (consulté le 9 janvier 2018).

<sup>1075</sup> A. ELBRA & R. ECCLESTON, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1076</sup> « *High net worth individual (HNWI) is a classification used by the financial services industry to denote an individual or a family with liquid assets above a certain figure. Although there is no precise definition of how rich someone must be to fit into this category, high net worth is generally quoted in terms of having liquid assets of a particular number. The exact amount differs by financial institution and region* » ([www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)) (consulté le 11 janvier 2019). Dans son ouvrage « *La richesse cachée des nations* », l'économiste Gabriel Zucman renvoie à un seuil d'actifs de 40-50 millions d'euros (G. ZUCMAN, *op. cit.*, pp. 55 et 69).

<sup>1077</sup> Outre la presse, s'appuient au moins aussi sur cette catégorisation Gabriel Zucman (G. ZUCMAN, *op. cit.*, pp. 55 et 69) et Alain Deneault (A. DENEULT, *Une escroquerie légalisée. Précis sur les « paradis fiscaux »*, Montréal, Écosociété, 2016, pp. 17-18).

<sup>1078</sup> Voy. not. G. SANCHEZ-ARCHINDONA HIDALGO, « Reflections on multilateral tax solutions in post-BEPS context », *Intertax*, Vol. 45, Iss. 11, 2017, p. 714.

<sup>1079</sup> En ce sens, voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA, « Conclusion : business, civil society and the 'new politics' of corporate tax justice: paying a fair share ? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 295-296.



Enfin, les organisations criminelles représentent la quatrième et dernière catégorie. Elles jouissent par nature d'une propension importante à éviter l'impôt de par le caractère opaque et/ou déguisé de leurs activités. Les « *Panama Papers* » nous ont appris que les organisations criminelles utilisaient les mêmes circuits mondialisés de la finance internationale que les grandes entreprises et les riches fortunes capitalistes. En réalité, il est probable que ces organisations soient les premières à avoir ouvert ces routes, ce qui explique la nécessité de lutter conjointement contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme et la fraude fiscale.

On le voit, ces deux catégories – multinationales et riches fortunes, d'un côté, organisations criminelles, de l'autre – passent en fait quasi systématiquement par l'échelon transnational pour éluder ou éviter l'impôt. Lorsqu'elles sont de grande ampleur, la fraude et l'évasion fiscales sont rarement organisées au niveau national. C'est là que ces catégories de contribuables tirent leur force économique par rapport aux salariés, indépendants et PME.

## **§ 2. Les mesures prises pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales**

277. Depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, les problèmes de sur-imposition et de sous-imposition n'ont cessé de croître : en raison, tout d'abord, de la mondialisation des échanges économiques et ensuite du développement des technologies de l'information et de la communication. Ces problèmes se sont d'autant plus multipliés que, parallèlement, les administrations fiscales ne sont demeurées compétentes qu'à l'intérieur des frontières nationales en vertu du principe de territorialité. C'est pourquoi l'Organisation de coopération et de développement économique s'efforce, depuis sa création en 1961, de renforcer la coopération en matière fiscale au gré de ses nombreux travaux, en vue de lutter contre la « concurrence fiscale dommageable » (A). L'Union européenne lui a naturellement emboîté le pas, mais plus tardivement, à la fin des années '70 (B).

### *A. L'action de l'OCDE contre la concurrence fiscale dommageable*

278. L'OCDE a entamé une politique de lutte contre la concurrence fiscale dommageable au travers du rapport phare de son comité des affaires fiscales (CAF) : « *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial* » (ci-après : Rapport OCDE de 1998)<sup>1080</sup>.

L'OCDE regroupe ses travaux relatifs aux pratiques fiscales dommageables autour de trois volets : les régimes préférentiels dans les pays membres de l'OCDE, les paradis fiscaux et les économies non-membres de l'OCDE.

---

<sup>1080</sup> OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, OCDE, 1998. Le Rapport OCDE de 1998 a été suivi de quatre rapports d'étape et de notes d'application quant à l'interprétation des facteurs identifiés par l'OCDE par rapport aux régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables: OECD, *Towards Global Tax Co-operation : Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris, OCDE, 2001 (premier rapport d'étape); OCDE, *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2001*, Paris, OCDE, 2002 (deuxième rapport d'étape) ; OCDE, *Note d'application consolidée : Indications pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels*, Paris, OCDE, 2004 ; OCDE, *Pratiques fiscales dommageables : Rapport d'étape 2004*, Paris, Editions OCDE, 2004 (troisième rapport d'étape) ; OCDE, *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Mise à jour de 2006 sur les progrès dans les pays membres*, Paris, OCDE, 2006 (quatrième rapport d'étape).

La lutte contre les paradis fiscaux et contre les régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables s'est organisée au sein de deux forums. La problématique des paradis fiscaux a été débattue au sein du « Forum mondial sur la fiscalité », rebaptisé et restructuré, depuis septembre 2009, sous le nom « Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ». Ce forum a été chargé d'engager un dialogue sur les questions fiscales avec les pays non-membres de l'OCDE, parmi lesquels se trouvaient de potentiels « paradis fiscaux ». Le Forum mondial a permis des avancées majeures dans le domaine de la transparence et de l'échange de renseignements fiscaux. En particulier, il faut pointer qu'il a élaboré en 2002 le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale et en 2009, celui sur l'échange automatique<sup>1081</sup>. La problématique des régimes fiscaux préférentiels a, quant à elle, été débattue au sein d'un autre forum, le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« *Forum on Harmful Tax Practices* » ; ci-après : FHTP).

279. Dans le contexte des « *Offshore Leaks* », les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé de renforcer et d'adapter la lutte contre les pratiques fiscales dommageables dans le cadre d'un nouveau projet, le Projet « BEPS ». L'expression « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices – BEPS » fait référence aux « stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle, voire aucune (absence de substance) »<sup>1082</sup>.

Le Projet BEPS (OCDE/G20) est un projet de grande envergure car il suscite un important remaniement des règles fiscales internationales établies depuis près d'un siècle. Selon les vœux de ses concepteurs, la mise en œuvre de ce projet « devrait conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée »<sup>1083</sup>. Ce principe essentiel bouleverse les codes de l'évasion fiscale: le principe sur lequel s'est développé la fiscalité internationale réside en effet au contraire dans la possibilité, largement exploitée, de déclarer les bénéfices et capitaux, non pas là où ils sont créés, mais là où le régime fiscal correspondant est le plus avantageux.

Le Projet BEPS a rapidement été salué par les instances de l'Union européenne<sup>1084</sup>. Bien qu'il ne jouisse d'aucune force juridique contraignante (*soft law*), il bénéficie d'une force politique indéniable, ce qui lui a valu de se voir consolidé par des directives européennes, notamment la directive « ATAD » (« *Anti Tax Avoidance Directive* ») et la directive « DAC 3 » (« *Directive on Administrative Cooperation* »), que nous abordons dans la suite du présent chapitre.

Concrètement, les pays de l'OCDE et du G20 ont adopté, en septembre 2013, un « Plan d'action » en quinze points en vue de lutter efficacement contre l'érosion de la base

---

<sup>1081</sup> Sur les échanges internationaux de renseignements à des fins fiscales, voy. *infra* Partie 1 – Titre III – Chapitre 1 – Section 2, n<sup>os</sup> 300 et s.

<sup>1082</sup> OCDE, *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018*, approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS lors de sa cinquième réunion les 27 et 28 juin 2018, et préparé à la publication par le secrétariat de l'OCDE, p. 4.

<sup>1083</sup> OCDE, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris, 2016, p. 3.

<sup>1084</sup> Voy. not. Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive, C(2012)8806, 6 décembre 2012 ; Communication de la Commission au Parlement et au Conseil établissant un plan d'action pour une fiscalité des entreprises juste et efficace au sein de l'Union européenne, COM(2015) 302 final, 17 juin 2015.

d'imposition et le transfert des bénéfices. Deux ans plus tard, l'ensemble des pays de l'OCDE et du G20 ont approuvé le « Paquet BEPS » détaillant les quinze actions. Ce paquet a en outre été avalisé par les dirigeants du G20<sup>1085</sup>. Les quinze actions qui composent le Plan d'action s'articulent « autour de trois principaux piliers : harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales, renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants, et améliorer la transparence ainsi que la certitude »<sup>1086</sup>.

### *B. L'action européenne contre la planification fiscale agressive*

280. Face aux effets dommageables de la concurrence fiscale, la première réaction du Conseil des ministres de l'économie et des finances (ECOFIN) a été de prendre un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>1087</sup>. Bien qu'il ne s'agisse pas d'un texte contraignant (*soft law*), il a sensiblement orienté, jusqu'à aujourd'hui, l'action de l'Union face aux pratiques fiscales dommageables.

Le Code de conduite repose sur deux axes : le premier – « démantèlement » – impose aux États membres d'éliminer les mesures fiscales existantes qui engendrent une concurrence fiscale dommageable et le second – « gel » – les obligent à s'abstenir d'introduire toute nouvelle mesure ayant un tel effet.

Par « mesures fiscales », il faut entendre des mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de l'Union. Ces mesures incluent à la fois les dispositions législatives ou réglementaires ainsi que les pratiques administratives. Elles doivent être considérées comme potentiellement dommageables lorsqu'elles établissent un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à celui qui s'applique normalement dans l'État membre concerné. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent<sup>1088</sup>.

Certaines mesures fiscales, en ce qu'elles faussent ou menacent de fausser la concurrence entre les entreprises, peuvent être sanctionnées au titre des règles européennes relatives aux aides d'État<sup>1089</sup>.

---

<sup>1085</sup> Sur le Projet BEPS et sa mise en œuvre, voy. not. Th. VANWELKENHUYZEN, « Le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015, n<sup>os</sup> 4-5, pp. 237-257.

<sup>1086</sup> OCDE, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris, 2016, p. 3. Voy. aussi *Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, Rapport d'étape juillet 2017-juin 2018*, approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS lors de sa cinquième réunion les 27 et 28 juin 2018, et préparé à la publication par le secrétariat de l'OCDE, p. 4.

<sup>1087</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, 98 C 2/01, *J.O.C.E.*, C 2, 6 janvier 1998. Voy. aussi, pp. 2-5. Sur les actions qui ont précédé l'adoption du Code de conduite, spécialement le « premier mémorandum Monti » et le « second mémorandum Monti », voy. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 688-694.

<sup>1088</sup> Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 1<sup>er</sup> décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, C 2, 6 janvier 1998.

<sup>1089</sup> Sur les aides d'État à caractère fiscal, voy. *infra* n<sup>os</sup> 451 et s.

## Section 2. Le renforcement de la transparence fiscale

281. La politique menée par l'OCDE et l'Union européenne en matière de transparence fiscale repose essentiellement sur deux mesures: d'un côté, le renforcement des échanges d'informations entre autorités fiscales (§ 1) ; d'un autre côté, la lutte contre les juridictions non coopératives, communément appelées « paradis fiscaux » (§ 2).

### § 1. Le renforcement des échanges d'informations à des fins fiscales

282. L'échange d'informations (*Exchange of Information – EoI*) occupe une place particulière parmi les outils de lutte contre la fraude fiscale<sup>1090</sup>, et ce déjà depuis le début du XX<sup>e</sup> siècle et les premières mesures de lutte contre les paradis fiscaux<sup>1091</sup>. Ceci étant, les dernières modifications effectuées, en réaction au « *LuxLeaks* »<sup>1092</sup> et aux « *Panama Papers* »<sup>1093</sup>, ont pour conséquence d'étendre l'outil à la lutte contre l'évasion fiscale illicite.

Après avoir présenté les trois formes classiques d'échanges d'informations à des fins fiscales (A), nous revenons sur les principaux instruments d'échanges d'informations (B), en soulignant parmi eux ceux qui ont eu des répercussions directes sur le sujet qui nous occupe, la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte.

#### A. Les formes classiques d'échanges internationaux d'informations

283. L'échange international d'informations à des fins fiscales peut se présenter sous trois formes différentes : l'échange sur demande (a), l'échange spontané (b) et l'échange automatique (c)<sup>1094</sup>.

##### a) L'échange d'informations sur demande

284. Jusqu'en 2015, l'échange de renseignements sur demande (« *Exchange of Information on Request* » – « *EoIR* ») constituait, à l'initiative de l'OCDE, la norme d'échange international

---

<sup>1090</sup> E. TRAVERSA & E. CECI, « La lutte contre la fraude en droit fiscal » in *La fraude et le droit de l'Union européenne* (D. BERLIN, F. MARTUCCI & F. PICOD, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 198.

<sup>1091</sup> Sur l'histoire de l'échange international d'informations dans le domaine fiscal, voy. not. V. WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 11-103.

<sup>1092</sup> Extension de l'échange européen d'informations fiscales aux décisions fiscales anticipées (« DAC 3 »).

<sup>1093</sup> Extension de l'échange européen d'informations fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment et aux dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (« DAC 5 » et « DAC 6 »).

<sup>1094</sup> Sur l'échange international d'informations à des fins fiscales, voy. not. X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, 2<sup>nd</sup> ed., Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2018 ; O.-C. GÜNTHER & N. TÜCHLER (éd.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienne, Linde, 2013. En droit belge, voy. not. C. TAGHON, *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Malines, Kluwer, 2014 ; N. DIEPVENS & S. DIEPVENS, « De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België – Een hedendaagse schets en een bezorgde blik in de toekomst », *T.F.R.*, 2015, pp. 146-162.

d'informations. Cette forme d'échange repose notamment<sup>1095</sup> sur la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui constitue l'instrument multilatéral de coopération fiscale le plus complet à ce jour<sup>1096</sup>. À l'heure où nous écrivons, 127 juridictions participent à la Convention, parmi lesquelles plusieurs paradis fiscaux, dont le Panama depuis le 27 octobre 2016<sup>1097</sup>.

On entend par « échange d'informations sur demande », « tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'État membre requérant auprès de l'État membre requis dans un cas particulier »<sup>1098</sup>. Cette forme d'échange intervient donc dans le cadre d'un contrôle, d'une enquête ou d'investigations menées par l'État requérant à l'encontre d'un contribuable identifié ou d'un groupe de contribuables identifiés.

Les informations demandées peuvent être très variées<sup>1099</sup>. Il peut s'agir, entre autres, du domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ; de la nature du revenu dans le pays de résidence ; du revenu et des charges figurant sur une déclaration d'impôt ; des documents constitutifs d'une entité et des documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ; des noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, des preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, des cotisations de sécurité sociale et des renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ; des relevés bancaires ; ou encore des documents comptables et des états financiers<sup>1100</sup>.

Dans l'affaire des « *Panama Papers* », nous avons vu que les autorités belges avaient introduit sept demandes d'informations dans le cadre de dossiers spécifiques, notamment à l'Allemagne, qui est, elle, en possession des données de l'ICIJ.

285. L'échange d'informations sur demande repose sur trois piliers :

- (i) la disponibilité de l'information ;
- (ii) l'accès à l'information ;
- (iii) la communication d'informations à l'État requérant.

---

<sup>1095</sup> Voy. aussi l'article 26 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, qui constitue un instrument bilatéral, et sa mise à jour de 2012.

<sup>1096</sup> Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par le protocole de 2010 (ci-après : Convention OCDE/CdE).

<sup>1097</sup> Tableau arrêté à la date du 28 mars 2019, disponible sur [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) (consulté le 18 avril 2019).

<sup>1098</sup> Art. 3, 8), de directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, L 64, 11 mars 2011.

<sup>1099</sup> Toutes ces données sont susceptibles de relever de la notion de « vie privée » et de celle de « données à caractère personnel ». Sur le respect du droit à la vie privée et à la protection des données à caractère personnel dans les échanges d'informations à des fins fiscales, voy. spéc. les deux récentes thèses de doctorat sur le sujet, la première est belge ; la seconde est autrichienne : N. DIEPVEENS, *De grensoverschrijdende administratiefrechtelijke gegevensuitwisseling op verzoek in de inkomstenbelastingen vanuit Belgisch standpunt. De gevolgen van de aard van de procedure op de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Hasselt, UHasselt, 2017 ; V. WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, IBFD, 2018.

<sup>1100</sup> OCDE, *Manuel de mise en oeuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006, Module 0. Aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 10.

En premier lieu, l'État requis doit rendre l'information *disponible*. Si les informations contenues dans le dossier fiscal de l'État requis sont insuffisantes pour satisfaire la demande de l'État requérant, celui-ci doit prendre les mesures appropriées en vertu de sa législation interne pour y répondre<sup>1101</sup>. Ces mesures peuvent notamment passer par l'audition d'une personne susceptible d'avoir connaissance de renseignements ou de détenir, de conserver ou de contrôler ces renseignements<sup>1102</sup>.

À la lumière des *media leaks*, on s'interroge : si l'État requis ne dispose pas des informations demandées, pourrait-il, en vue de répondre à la requête de l'État requérant, acheter les données pertinentes auprès d'un journaliste ou d'une autre source ? *Quid* lorsque l'État requérant ne connaît pas dans son droit l'achat de données ? Certes, dans l'affaire des « *Panama Papers* », l'administration allemande disposait déjà des données en vue de répondre à la demande du fisc belge. Mais si elle disposait déjà de ces données c'est parce qu'elle avait préalablement procédé à leur achat dans son propre intérêt. Une telle situation n'est-elle pas déconcertante ? Le fisc belge a refusé d'acheter à l'ICIJ les données dont il avait besoin parce que le cadre juridique belge ne lui permettait pas, de son point de vue<sup>1103</sup>, d'acheter des données à un journaliste ou à un lanceur d'alerte. Mais, au final, il s'est procuré lesdites données par l'intermédiaire d'une administration fiscale étrangère dont le cadre juridique permet, lui, de procéder à un tel achat.

En deuxième lieu, l'État requis doit pouvoir, en vertu de son droit national, *accéder* à l'information demandée. À cet égard, le secret bancaire a longtemps fait obstacle, notamment en Belgique, à ce que l'administration fiscale ait accès aux informations détenues par les institutions bancaires, que cela soit dans le cadre d'investigations nationales ou pour répondre à la requête d'une administration étrangère. Le règne du secret bancaire a toutefois pris fin depuis 2009.

En troisième lieu, l'État requis doit *communiquer* les informations demandées à l'État requérant. Nous renvoyons ici au point suivant (B) qui porte spéciquement sur les instruments d'échange d'informations.

#### *b) L'échange spontané d'informations*

286. L'« échange spontané d'informations » se définit comme la communication ponctuelle, à tout moment et sans demande préalable, à un autre État membre d'informations supposées présenter un intérêt pour lui<sup>1104</sup>. La communication d'informations intervient donc à l'initiative d'un État qui dispose d'un pouvoir discrétionnaire.

---

<sup>1101</sup> Article 5, § 2, de la Convention OCDE/CdE ; Circulaire AAF/2000-237 du SPF Finances du 20 août 2001, p. 5, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be).

<sup>1102</sup> OCDE, *Manuel de mise en oeuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, *op. cit.*, p. 20.

<sup>1103</sup> À notre sens, il n'est pas évident que l'achat de données par l'administration fiscale serait interdit en l'absence d'une prohibition expresse (voy. A. LACHAPPELLE, « La déclaration d'informations (« *reporting* ») comme outil de lutte contre la criminalité financière: commentaire de la décision n° 2016-741 du Conseil constitutionnel français », *T.F.R.*, 2017, p. 429).

<sup>1104</sup> En ce sens, voy. l'article 3, 10), de la directive 2011/16 précitée (DAC) ; OCDE, *Manuel de mise en oeuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, approuvé par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE le 23 janvier 2006, Module 2 sur l'échange spontané de renseignements, p. 3.

L'affaire « *Swiss Leaks* » donne une application de ce type d'échange. Les 7 juillet 2010 et 23 octobre 2010, les autorités belges ont effectivement reçu spontanément, de la part des administrations française et allemande, des CD-ROMs reprenant des données relatives à des contribuables belges clients de *HSBC Private Bank*. Le 19 mai 2015, le fisc français a communiqué spontanément de nouveaux CD-roms<sup>1105</sup>.

### c) L'échange automatique d'informations

287. Depuis 2015, l'échange automatique d'informations (« *Automatic Exchange of Information* » – ci-après : « *AEoI* ») est devenu la nouvelle norme d'échange international de renseignements<sup>1106</sup>. Et pour cause : l'OCDE considère l'*AEoI* comme un outil de premier choix en vue « de lutter contre l'indiscipline fiscale *offshore* »<sup>1107</sup>. Ce faisant, les pays du G20 et l'OCDE encouragent la généralisation du standard, y compris et surtout par les paradis fiscaux, afin de pouvoir les sortir des listes noires de juridictions non-coopératives<sup>1108</sup>.

À la date du 1<sup>er</sup> septembre 2019, 109 juridictions s'étaient engagées à mettre en place l'échange automatique de renseignements. 49 juridictions, parmi lesquelles la Belgique et le Luxembourg, le pratiquent déjà depuis 2017 ; 51 juridictions, parmi lesquelles le Panama et la Suisse, participent depuis 2018 ; 2 juridictions ont franchi le cap en 2019 et 7 juridictions doivent encore y souscrire en 2020<sup>1109</sup>.

288. On entend par « échange automatique d'informations », « la communication systématique, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre »<sup>1110</sup>.

Dans la mesure où l'*AEoI* porte sur des informations prédéfinies, il doit faire l'objet d'un accord préalable explicite, entre les autorités compétentes, sur la procédure à suivre et sur les catégories de renseignements échangés<sup>1111</sup>. À la date du 26 novembre 2019, 107 juridictions ont signé cet accord, dit « accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers » (« *Multilateral Competent Authority*

---

<sup>1105</sup> Pour rappel, les données françaises ont, en partie, été saisies à l'occasion d'une perquisition effectuée au domicile du lanceur d'alerte Hervé Falciani. Sur l'affaire « *Swiss Leaks* », voy. *supra* n<sup>os</sup> 186 et s.

<sup>1106</sup> Sur l'*AEoI*, voy. not. V. WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, IBFD, 2018. Voy. aussi K. DEFERM & R. BIRON, « Globale automatische uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden : tussen mythe en realiteit », *T.F.R.*, 2016, pp. 165-184 ; S. MORENO GONZÁLEZ, « The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union : Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances », *EC Tax Review*, 2016/3, pp. 146-161.

<sup>1107</sup> OCDE, *Échange automatique de renseignements : Qu'est-ce que l'échange automatique de renseignements, comment fonctionne-t-il, quels sont ses avantages, quels progrès reste-t-il à accomplir ?*, 23 juillet 2012, p. 17, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (consulté le 30 octobre 2019).

<sup>1108</sup> Sur les listes noires de paradis fiscaux, voy. *infra* n<sup>os</sup> 322 et s.

<sup>1109</sup> Tableau arrêté à la date du 1<sup>er</sup> septembre 2019, disponible sur [www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf) (consulté le 28 décembre 2019).

<sup>1110</sup> Article 3, 9), directive 2011/16 « DAC » précitée.

<sup>1111</sup> Article 6 de la Convention OCDE/CdE ; Circulaire AAF/2000-237 du SPF Finances du 20 août 2001, p. 6, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be)

*Agreement for the Common Reporting Standard* » – CRS MCAA), parmi lesquelles des « paradis fiscaux » tels que le Panama, le Vanuatu, l'île de Jersey ou les îles Caïman<sup>1112</sup>.

L'échange d'informations sur demande conserve donc tout son intérêt pour obtenir toute information qui n'aurait pas été prédéfinie dans un instrument d'échange. L'échange automatique complète l'échange sur demande et ne le remplace nullement. Les administrations fiscales insatisfaites des informations obtenues par la voie de l'échange automatique conservent alors la possibilité d'obtenir de plus amples informations via le mécanisme de l'échange sur demande<sup>1113</sup>.

### *B. Les instruments d'échanges supranationaux d'informations à des fins fiscales*

289. L'échange de renseignements peut se réaliser sur la base de trois types d'instruments : un accord bilatéral, une convention multilatérale ou une directive européenne.

On peut classer ces instruments en deux catégories : d'une part, les instruments internationaux (a); d'autre part, les instruments européens (b).

#### *a) Les instruments internationaux d'échanges d'informations à des fins fiscales*

290. Sur le plan international, les principaux instruments sont les suivants :

- L'article 26 du Modèle de convention préventive de la double imposition (« CPDI ») ;
- La Convention relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (OCDE/CdE) ;
- L'Accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale (« *Tax Information Exchange Agreements* » – « *TIEA* ») ;
- Le *US Foreign Account Tax Compliance Act* (« *FATCA* ») et les accords intergouvernementaux pris pour assurer son exécution ;
- La Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale (« Norme Commune de Déclaration » – « *NCD* »/« *Common Reporting Standard* » – « *CRS* »).

291. La Norme Commune de Déclaration mérite d'être mise en exergue. Synthèse des travaux menés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales<sup>1114</sup>, la norme commune intègre effectivement les progrès réalisés par l'Union européenne en la matière, les normes internationales de lutte contre le blanchiment adoptées par le GAFI, ainsi que les principes élaborés dans le *FATCA*.

---

<sup>1112</sup> Liste disponible sur [www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf](http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf) (consulté le 28 décembre 2019).

<sup>1113</sup> En ce sens, voy. l'article 8bis, § 10, de la directive 2011/16, tel qu'inséré par la directive 2015/2376 « DAC 3 ». Voy. *infra* n° 297.

<sup>1114</sup> Sur le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, voy. *supra* n° 278.



La norme commune se décompose en trois parties :

- Le Modèle d'accord multilatéral qui intègre les règles d'échange automatique d'informations ;
- La NCD qui prévoit des obligations de déclaration (« *reporting* ») et de diligence (« *due diligence* »);
- Les commentaires en vue d'appliquer la norme commune de façon uniforme.

Mais la norme commune ne constitue pas une base juridique. Tant le modèle d'accord que la NCD nécessitent de la part des États l'adoption d'une base juridique. La norme suggère de fonder l'accord multilatéral sur l'article 6 de la Convention OCDE/CdE précitée. Appliquant ce modèle, les autorités compétentes de 51 juridictions, dont la Belgique, ont signé, le 29 octobre 2014, à Berlin, un accord multilatéral sur la base de l'Article 6 de la Convention OCDE/CdE. S'agissant de la NCD, elle a été implémentée en droit belge au travers d'une loi du 16 décembre 2015<sup>1115</sup>.

292. Au regard de l'objet de la présente étude, il est particulièrement intéressant d'observer que l'OCDE a mis en place un dispositif de dénonciation qui repose sur la participation, entre autres, des lanceurs d'alerte en vue de maintenir l'intégrité de la NCD<sup>1116</sup>. Ce dispositif permet de partager des informations sur de potentiels montages, produits et/ou structures capables d'être utilisées pour contourner le *reporting* qui doit être réalisé en vertu de la NCD. Le signalement peut être effectué de façon anonyme.

Le dispositif établi par l'OCDE repose concrètement sur trois piliers dont le premier nous intéresse tout particulièrement : la collecte de renseignements<sup>1117</sup>. Dans le cadre du premier pilier, l'OCDE a effectivement établi des canaux fiables d'information qui incluent les représentants des gouvernements, les associations professionnelles, les institutions financières, mais aussi les organisations de la société civile et les lanceurs d'alerte. L'objectif est de collecter et d'améliorer, de manière continue, les renseignements à propos de toute faiblesse réelle et supposée discutée sur la place publique. Les personnes intéressées qui ont identifié des lacunes potentielles dans la NCD peuvent les rapporter à l'OCDE via le portail de l'AEoI.

293. Pour le surplus, nous renvoyons à des ouvrages spécialisés sur la question<sup>1118</sup>. Eu égard à l'objectif du présent chapitre, qui est de situer l'alerte fiscale dans son contexte juridico-

---

<sup>1115</sup> Loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales, *M.B.*, 31 décembre 2015.

<sup>1116</sup> Automatic Exchange Portal < Common Reporting Standard < Maintaining the integrity of the CRS, disponible sur [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (consulté le 28 septembre 2018).

<sup>1117</sup> Le deuxième pilier vise à garantir l'analyse systématique de toute carence, réelle ou supposée afin d'évaluer le risque qu'elle présente pour l'intégrité globale et l'efficacité du CRS. Le troisième pilier repose sur l'élaboration de lignes d'actions appropriées pour chaque lacune au sein de du comité de l'OCDE responsable. Dans ce cadre, l'OCDE évalue le besoin d'adopter une modification du CRS et/ou des commentaires additionnels.

<sup>1118</sup> Pour un exposé exhaustif des instruments internationaux et européens d'échanges d'informations à des fins fiscales, voy. not. X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, Second edition, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2018 ; V. WÖHRER, *Data Protection and Taxpayers Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 11-104.

politique, nous nous bornons dans les lignes qui suivent à présenter le principal instrument européen en matière d'échange d'informations (EoI): la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (« *Directive on Administrative Cooperation* » – « DAC ») et ses diverses révisions, actuellement au nombre de six. Comme nous le verrons, l'activisme qui entoure les grands scandales fiscaux de ces dernières années n'est pas étranger à ces révisions.

*b) Les instruments européens d'échanges d'informations à des fins fiscales*

294. L'Union européenne tient régulièrement à jour un tableau qui compile les diverses révisions de la directive « DAC » : DAC 1 (i), DAC 2 (ii), DAC 3 (iii), DAC 4 (iv), DAC 5 (v) et DAC 6 (vi).

Dans un souci de clarté, nous proposons de reprendre ce tableau à l'entame du présent point et de le décliner dans les lignes qui suivent<sup>1119</sup>.

Directive on Administrative Cooperation – DAC						
DAC1	DAC1	DAC2	DAC3	DAC4	DAC5	DAC6
2011/16/EU	2011/16/EU	2014/107/EU	2015/2376/EU	2016/881/EU	2016/2258/EU	2018/822/EU
NON AEOI	AEOI ITEMS	AEOI ITEMS	AEOI ITEMS	AEOI ITEMS	NON AEOI	AEOI ITEMS
Applies:1/2013	Applies:1/2015	Applies:1/2016	Applies:1/2017	Applies:6/2017	Applies:1/2018	Applies:7/2020
All exchanges of info except Art. 8	1 <sup>st</sup> exchanges on 2014 by: 30.6.2015	1 <sup>st</sup> exchanges on 2016 by: 30.9.2017	1 <sup>st</sup> exchanges by 30.9.2017	1 <sup>st</sup> exchanges on 2016 by: 30.6.2018	Art. 22, para 1a	1 <sup>st</sup> exchanges by: 31.8.2020
*Exchanges on request	Art. 8	Art. 8, para 3a	Art. 8a	Art. 8aa	Access by tax authorities to beneficial ownership information as collected under AML rules	Art. 8aaa and hallmarks in Annex 4
*Spontaneous exchanges	*Automatic exchange of information on 5 non-financial categories:	Automatic exchange on financial account information:	Automatic exchange of information (using a central directory as from 1.2018) of:	*Automatic exchange of information on country-by-country reports on certain financial information:		*Mandatory disclosure rules for intermediaries and
*Presence in adm. offices	*Income from employment	*Interests, dividends or other income generated by financial account	*Advance cross-border rulings	*Revenues		*Automatic exchange of information on tax planning
*Simultaneous controls	*Directors fees	*Gross proceeds from sale or redemption	*Advance pricing arrangements	*Profits		cross-border arrangements
*Request for notification	*Pensions	*account balances		*Taxes paid and accrued		
*Sharing best practices	*Life insurance products			*Accumulated earnings		
*Use of standard forms	*Immovable property (income and ownership)			*Number of employees		
				*Certain assets		

i) L'échange d'informations non financières – DAC 1

295. La directive 2011/16 (dite « DAC 1 ») constitue, au niveau européen, l'instrument principal de coopération administrative en matière fiscale. Elle a été transposée, en droit belge, par la loi du 17 août 2013<sup>1120</sup>.

<sup>1119</sup> Le tableau est disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation\\_fr#heading\\_2](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_fr#heading_2) (consulté le 18 avril 2019).

<sup>1120</sup> Loi du 17 août 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *M.B.*, 5 septembre 2013. Les

La directive s'applique *ratione materiae* à tous les impôts (impôts directs et indirects) non couverts par d'autres dispositions juridiques de l'Union européenne. D'un point de vue *ratione personae*, la directive concerne toutes les personnes, physiques ou morales, résidant sur le territoire de l'Union. Mais le texte permet aussi d'englober les associations de personnes ainsi que toute autre construction juridique de façon à intégrer, dans le champ d'application de cet instrument de coopération, les *trusts* et autres structures similaires.

Le texte de la directive 2011/16 s'inspire fortement de l'article 26 du modèle de convention préventive de la double imposition (CPDI) précité et reprend les trois formes classiques d'échanges d'informations<sup>1121</sup>. Ces échanges doivent, dans la mesure du possible, se faire par voie électronique via le réseau « CCN » (« *Common Communication Network* »), un réseau de communication sécurisé mis au point par la Commission européenne, et au moyen des formats électroniques définis dans le règlement d'exécution n° 2015/2378<sup>1122</sup>.

La directive définit, en son article 8, quelles sont les informations qui doivent être échangées de façon automatique et obligatoire à la condition d'être disponibles<sup>1123</sup>. Il s'agit des revenus professionnels ; des jetons de présence ; des produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires ; des pensions ; de la propriété et des revenus de biens immobiliers.

Ce mode d'échange automatique est d'application sur le territoire de l'Union depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 (revenus imposables 2014). Les autres formes d'échange (sur demande et spontané) sont, elles, d'application depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (revenus imposables 2012).

## ii) L'échange automatique d'informations financières – DAC 2

296. La directive 2011/16 a été modifiée en 2014 au travers de la directive dite « DAC 2 »<sup>1124</sup> de façon à élargir l'échange automatique aux informations financières visées par le *FATCA* et reprises dans la NCD de l'OCDE<sup>1125</sup>. Il s'agit de renseignements sur les intérêts, dividendes et autres revenus financiers analogues perçus directement ou indirectement par des personnes physiques ou par des entités « non publiques »<sup>1126</sup>.

---

Communautés et Régions ont également transposé cette directive pour les dispositions qui relèvent de leurs compétences.

<sup>1121</sup> La directive 2011/16 encadre également des formes plus spécifiques de coopération, telles que les contrôles fiscaux simultanés.

<sup>1122</sup> Règlement d'exécution (UE) 2015/2378 de la Commission du 15 décembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant le règlement d'exécution (UE) n° 1156/2012, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015.

<sup>1123</sup> Notons que le Conseil européen pourrait prévoir, à l'avenir, que cette condition de disponibilité soit supprimée.

<sup>1124</sup> Directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 359, 16 décembre 2014.

<sup>1125</sup> Voy. spéc. les considérations n°s 7 et 9 de la directive « DAC 2 ».

<sup>1126</sup> Article 8, § 3*bis* nouveau introduit par la directive « DAC 2 ». Sur ce sujet, voy. not. V. WÖHRER & M. SOMARE, « Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency », *Intertax*, Vol. 43, Iss. 12, 2015, pp. 804-805.

Ce mode d'échange automatique est d'application sur le territoire de l'Union depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (revenus imposables 2016). Il n'est, lui, pas subordonné à la disponibilité de l'information, puisque la NCD, que la directive DAC 2 transpose, oblige certaines institutions financières à collecter et déclarer un certain nombre d'informations financières. Les États membres doivent, dès lors, adopter les mesures nécessaires en conséquence. La Belgique a dû, en l'occurrence, neutraliser son régime de discrétion bancaire et introduire un « point de contact central » auprès de la Banque nationale de Belgique<sup>1127</sup>.

iii) L'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert - DAC 3

297. Si les décisions fiscales anticipées représentent un outil utile pour les contribuables et les administrations en tant que vecteur de sécurité juridique, il n'empêche que les régimes de décision fiscale anticipée peuvent être utilisés par un pays ou un territoire pour attirer des capitaux volatiles au préjudice du système fiscal d'où ces capitaux sont originaires, ce qui constitue une pratique fiscale dommageable<sup>1128</sup>. Le scandale des « *Lux Leaks* » l'a amplement illustré.

C'est pourquoi il a été décidé de modifier, à nouveau, la directive 2011/16 au travers de la directive dite « DAC 3 »<sup>1129</sup> avec le dessein d'étendre l'échange automatique aux décisions fiscales anticipées (*rulings*) en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert<sup>1130</sup>.

Les révélations du « *Lux Leaks* » ont également suscité une réaction de la part de l'OCDE. Au titre de l'Action 5 du Plan d'action BEPS, le FHTP<sup>1131</sup> a été chargé de se pencher sur l'amélioration de la transparence des décisions prises par les administrations fiscales nationales à propos de certains contribuables<sup>1132</sup>. En particulier, celui-ci a œuvré au développement d'un

---

<sup>1127</sup> Ces aménagements sont le fruit de la loi du 14 avril 2011 qui modifie les articles 322 et 333/1 du C.I.R. 92 (*M.B.*, 6 mai 2011). L'échange automatique relatif aux informations financières, en tant que tel, a fait l'objet d'une transposition par la loi précitée du 16 décembre 2015 (*M.B.*, 31 décembre 2015). À ce sujet, voy. not. T. LITANNIE, « L'échange international de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscal belge » in *Le contrôle fiscal - Aspects pratiques et actualités* (J. BUBLOT, C. FRANSEN, M. KRINGS, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 207-215.

<sup>1128</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, Paris, OCDE, 2016, pp. 48-49.

<sup>1129</sup> Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015,.

<sup>1130</sup> Article 8bis nouveau de la directive DAC 1 telle qu'insérée par la directive DAC 3.

<sup>1131</sup> Pour rappel, il s'agit du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« *Forum on Harmful Tax Practices* » - « *FHTP* »). Sur ce forum, voy. *supra* n° 278.

<sup>1132</sup> La mise en œuvre des standards minimums a donné lieu à un mécanisme de suivi et d'examen par les pairs. Les rapports adoptés dans ce cadre peuvent être consultés sur le site Internet de l'OCDE. La Belgique a fait l'objet d'un examen positif en 2016 et 2017. Le rapport de 2017 fait état de l'échange de 888 décisions fiscales pour l'année 2017 (OCDE, *Pratiques fiscales dommageables – Rapports d'examen par les pairs relatifs à l'échange de renseignements sur les décisions fiscales de 2017 : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5*, Paris, OCDE, 2018). Parmi les quatre catégories de décisions visées par l'échange obligatoire et spontané, les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) sont surreprésentés (757).

cadre à l'échange spontané et obligatoire de renseignements à l'égard de certaines décisions fiscales « spécifiques à un contribuable »<sup>1133</sup>.

L'échange de renseignements – tel qu'organisé au niveau de l'UE ou de l'OCDE – ne porte pas proprement dit sur la décision fiscale anticipée ou l'accord préalable, mais sur certaines informations. Le choix quant aux renseignements qui doivent être échangés se fonde sur la pertinence de ces renseignements et sur la nécessité de ne pas surcharger le travail des administrations fiscales<sup>1134</sup>. Des informations complémentaires, y compris le texte intégral de la décision, peuvent néanmoins être demandées sur pied de l'article 5 qui régit l'échange d'informations sur demande<sup>1135</sup>.

Ce nouveau type d'échange automatique est d'application depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Il a été transposé en droit belge via la loi du 31 juillet 2017<sup>1136</sup>. Les premiers échanges ont eu concrètement lieu à partir du 30 septembre 2017. En Belgique, 488 décisions anticipées ont été échangées en 2017. Tant les « anciens » *rulings* (délivrés entre le 01/01/2012 et le 31/12/2016) que les « nouveaux » *rulings* pris en 2017 ont été échangés<sup>1137</sup>.

iv) L'échange automatique et obligatoire d'informations relatives à la déclaration pays par pays – DAC 4

298. L'OCDE a proposé d'instaurer, au titre de l'Action 13 du Projet « BEPS », un mécanisme de déclaration pays par pays, plus connu sous l'expression anglaise « *Country-By-Country Report* » (« *CbCR* ») à charge des grandes multinationales. La déclaration pays par pays reprend des informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l'entreprise multinationale et des impôts qu'elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré<sup>1138</sup>.

Soucieuse d'apporter une réponse coordonnée au sein de l'Union, la Commission européenne a proposé, dans le cadre de son « paquet de mesures contre l'évasion fiscale »<sup>1139</sup>, de réviser la directive sur la coopération administrative de façon à instaurer un échange automatique et obligatoire des déclarations pays par pays. Cette révision est intervenue via la directive

---

<sup>1133</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, pp. 46-50.

<sup>1134</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, p. 48. Voy. aussi l'article 8, § 6, de la directive DAC, tel qu'introduit par la directive « DAC 3 », qui énumère les informations échangées.

<sup>1135</sup> Article 8bis, § 10, de la directive DAC 1, tel qu'inséré par la directive « DAC 3 ».

<sup>1136</sup> Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *M.B.*, 11 août 2017.

<sup>1137</sup> SDA, *Rapport annuel 2017*, p. 50, disponible sur le site Internet du SDA : [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (consulté le 23 janvier 2019).

<sup>1138</sup> Le nombre d'informations requises était initialement plus élevé, mais il a été réduit sur la proposition notamment de la Confédération fiscale européenne (CFE, *Opinion Statement FC 16/2014 [Follow-up to Opinion Statement FC 2/2014] : Comments on the OECD 2014 Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting [BEPS Action 13]*, December 2014, p. 7, disponible sur [www.nob.net](http://www.nob.net) (consulté le 31 octobre 2019)).

<sup>1139</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil – Paquet de mesures contre l'évasion fiscale: prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne, COM(2016) 23 final, 28 janvier 2016. Ce paquet de mesures complète le « Plan d'action pour une fiscalité des entreprises équitable et efficace » adopté le 17 juin 2015 par la Commission (COM(2015) 302 final).

2016/881, dite directive « DAC 4 »<sup>1140</sup>. Elle procède, par la même occasion, à l'instauration d'une obligation de déclaration pays par pays en droit de l'Union européenne.

L'obligation de déclaration pays par pays a été insérée dans le Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1141</sup> par les articles 54 à 56 de la loi-programme du 1<sup>er</sup> juillet 2016. L'échange automatique est, quant à lui, réalisé sur la base de la loi précitée du 31 juillet 2017<sup>1142</sup>.

299. Bien que l'Action 13 relève du pilier « transparence » du Projet « BEPS », elle ne poursuit aucun objectif de publicité. À l'instar des renseignements transmis en application des autres révisions de la DAC (DAC 2 et DAC 3), les déclarations pays par pays ne circulent, sur pied de la directive DAC 4, qu'entre administrations fiscales nationales.

La publicité d'informations fiables et exhaustives sur le régime fiscal des grandes multinationales revêt pourtant un enjeu certain en termes de responsabilité démocratique. C'est pourquoi la Commission européenne a proposé en avril 2016, le mois même où les « *Panama Papers* » livraient leurs secret, de réviser la directive comptable dans le but d'imposer aux grandes multinationales la publication des déclarations pays par pays<sup>1143</sup>. Largement soutenue par le milieu associatif, la mesure est connue sous l'expression « déclaration publique pays par pays » (« *Public Country-by-Country Reporting* » - « *PCbCR* »). Une telle obligation de déclaration publique existe déjà pour les banques et les industries extractives et forestières, en grande partie grâce au soutien, s'agissant de ces dernières, de l'*Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI), une organisation privée internationale qui a développé des cadres référentiels en vue de faciliter le *reporting* et la transparence dans le secteur de l'industrie extractive<sup>1144</sup>.

La proposition de la Commission s'est toutefois heurtée à la réticence de certains milieux professionnels de sorte qu'elle n'a toujours pas été adoptée à l'heure où nous écrivons<sup>1145</sup>.

#### v) L'échange d'informations relatives à la lutte contre le blanchiment – DAC 5

300. Dans le prolongement des révélations des « *Panama Papers* », la Commission européenne a proposé de modifier la directive 2011/16 de façon à permettre aux autorités

---

<sup>1140</sup> Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 146, 3 juin 2016.

<sup>1141</sup> Articles 321/1 à 321/3 du C.I.R. 92.

<sup>1142</sup> Loi du 31 juillet 2017 transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *M.B.*, 11 août 2017.

<sup>1143</sup> Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, COM (2016) 198 final, 12 avril 2016.

<sup>1144</sup> Sur le rôle normatif de l'EITI, voy. not. J. VAN ALSTINE & L. SMITH, « The EITI and fair taxation: exploring the linkages » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 200-2018. Voy. aussi J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018, p. 118; R. ECCLESTON & A. ELBRA, « Conclusion: business, civil society and the 'new politics' of corporate tax justice: paying a fair share ? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 300.

<sup>1145</sup> À l'heure où nous écrivons, la proposition est en attente de la position du Conseil en première lecture.

fiscales d'avoir accès à des informations spécifiques relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux à des fins fiscales<sup>1146</sup>. La directive (UE) 2016/2258, dite directive « DAC 5 », a procédé à cette modification<sup>1147</sup>.

L'accès prévu en faveur des autorités fiscales concerne notamment les renseignements qui sont conservés dans le registre des bénéficiaires effectifs (dit « registre UBO ») que nous présentons dans la suite du présent titre. Un tel accès est censé permettre aux autorités d'assurer un suivi efficace de l'application, par les institutions financières, des procédures de diligence raisonnable énoncées dans la directive DAC à la suite de l'implémentation de la NCD (DAC 2). Les institutions financières sont en particulier tenues d'identifier correctement leurs clients (« *Know Your Customer* » - « *KYC* ») ainsi que les maillons intermédiaires impliqués dans les constructions juridiques qu'elles accompagnent, et de les signaler le cas échéant. Les révélations des « *Panama Papers* » ont cependant montré que le respect de telles prescriptions pouvait parfois donner lieu à un certain laxisme dans les faits<sup>1148</sup>.

301. Les articles 82 à 84 de la loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale<sup>1149</sup> visent à transposer cette nouvelle mesure en droit belge. Insérées dans le Code des impôts sur les revenus 1992, lesdites dispositions tendent à permettre à l'administration fiscale, « en ce qui concerne un contribuable déterminé », de consulter le registre des bénéficiaires effectifs « afin d'assurer la juste perception de l'impôt »<sup>1150</sup> ainsi que de fournir sur demande aux autorités fiscales étrangères les données tenues audit registre<sup>1151</sup>.

---

<sup>1146</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc., Ch.*, 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 34.

<sup>1147</sup> Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, *J.O.U.E.*, L 342, 16 décembre 2016.

<sup>1148</sup> Voy. *infra* n° 310.

<sup>1149</sup> Loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale, *M.B.*, 30 mars 2018.

<sup>1150</sup> L'article 83 de la loi du 26 mars 2018 insère entre le premier et le deuxième alinéa de l'article 322, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 un alinéa rédigé comme suit : « L'administration peut, en ce qui concerne un contribuable déterminé, consulter le registre des bénéficiaires effectifs, dénommé registre UBO, tenu au sein de l'Administration générale de la Trésorerie et créé par l'article 73 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, afin d'assurer la juste perception de l'impôt. Le Roi détermine les conditions et les modalités de cette consultation. »

<sup>1151</sup> L'article 84 de la loi du 26 mars 2018 insère dans l'article 338 du C.I.R. 92 un paragraphe 24/1 rédigé comme suit : « § 24/1. L'autorité compétente belge fournit sur demande aux autorités fiscales étrangères les données tenues au registre des bénéficiaires effectifs dénommé registre UBO, tenu au sein de l'Administration générale de la Trésorerie et créé par l'article 73 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces et aux mécanismes, procédures, documents et informations visés aux articles 13, 30, 31 et 40 de la Directive 2015/849/UE du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement n° 648/2012/UE du Parlement européen et du Conseil abrogeant la Directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la Directive 2006/70/CE de la Commission ».



vi) L'échange automatique d'informations relatives à des montages transfrontières potentiellement abusifs – DAC 6

302. D'après les autorités européennes, les scandales fiscaux qui se succèdent montrent que les différentes modifications qui ont frappé la directive 2011/16 ne suffisent pas à protéger la base d'imposition des États membres contre l'érosion.

Sans vraiment laisser le temps à la dernière modification (« DAC 5 ») de porter ses fruits dès l'instant où les mesures prévues ne s'appliquent que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018<sup>1152</sup>, il fut ainsi décidé de procéder à une nouvelle révision de la directive 2011/16 au travers de la directive 2018/822, dite directive « DAC 6 », adoptée le 25 mai 2018<sup>1153</sup>. L'objectif de la révision est de s'assurer que les autorités fiscales puissent disposer d'« informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux »<sup>1154</sup>.

Il faut cependant reconnaître que la modification intervenue, qui vise à instaurer à charge des « intermédiaires » une obligation de déclaration – de dénonciation<sup>1155</sup> – des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs et à introduire au sujet de ces dispositifs un échange automatique d'informations entre autorités fiscales, est dans l'air du temps depuis plusieurs années<sup>1156</sup>.

Le rôle des intermédiaires financiers et autres conseillers fiscaux dans la planification fiscale agressive a assurément été mis en exergue dans les différents « *media leaks* »<sup>1157</sup>. Avant même que ces fuites planétaires n'éclatent, la Commission (belge) d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale avait déjà bien saisi, en 2009, leur implication dans la mécanique de la fraude fiscale<sup>1158</sup>. Au titre de sa recommandation n° 48, elle avait

---

<sup>1152</sup> Cette remarque ne préjuge pas de la qualité du processus d'évaluation mis en place par la Commission. L'application des directives « DAC 1 » et « DAC 2 » ont donné lieu à un rapport d'évaluation relativement satisfaisant tandis que les amendements plus récents et les perspectives de révision ont donné lieu à une consultation publique. Sur l'évaluation des révisions de la directive DAC, voy spéc. le compte-rendu de synthèse présenté lors de la réunion de la Plateforme pour une bonne gouvernance fiscale du 26 mars 2019, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/presentation\\_dac\\_evaluation\\_v3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/presentation_dac_evaluation_v3.pdf) (consulté le 27 septembre 2019).

<sup>1153</sup> Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *J.O.U.E.*, L 139, 5 juin 2018. Ci-après : « directive DAC 6 ».

<sup>1154</sup> Considérant n° 2 de la directive DAC 6.

<sup>1155</sup> L'identification des intermédiaires et des contribuables concernés doit en effet être communiquée dans ce cadre (article 8bis ter, § 14, a) de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6).

<sup>1156</sup> Voy. not. European Commission, « Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes », Press release, Brussels, 10 November 2016; European Commission, « Platform For Tax Good Governance – Consultation on Initiative on introducing effective disincentives for advisors and intermediaries when dealing with potentially aggressive tax planning schemes », Meeting of 7 December 2016, DOC: Platform/25/2016/EN.

<sup>1157</sup> Voy. not. le rapport du groupe Greens/EFA du Parlement européen : B. SCHUMANN, *USUAL SUSPECTS? : Co-conspirators in the business of tax dodging*, A study commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament, 23 January 2017.

<sup>1158</sup> Voy. les constatations formulées à propos de la responsabilité des conseillers et autres intermédiaires: Rapport « Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale » fait au nom de la commission d'enquête par MM. Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen & A. Mathot, *Doc.*, Ch., 2008-2009, n° 52-0034/004, p. 252. Sur le sujet,



proposé d'« obliger les conseillers (professions du chiffre, avocats, notaires, banques, etc) à collaborer à la lutte contre la fraude en instaurant des règles de rapportage (obligation d'informer les autorités par exemple quand leurs clients mettent en place des constructions fiscales dans un paradis fiscal et en les obligeant à dénoncer la fraude fiscale et organisée auprès de la CTIF (Cellule de traitement des informations financières) »<sup>1159</sup>. Cette recommandation a été mise en œuvre via une extension de l'obligation de déclaration faite aux conseillers (avocats, notaires, consultants fiscaux, banques) en vue de lutter contre le blanchiment d'argent étant entendu que les capitaux blanchis peuvent provenir d'une infraction (primaire) de fraude fiscale grave<sup>1160</sup>.

303. Accompagner l'obligation de déclaration d'un mécanisme d'échange automatique d'informations s'impose ici naturellement dès l'instant où la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont implantés dans plusieurs États membres à la fois<sup>1161</sup>. Un tel échange s'inscrit dans le prolongement de l'Action 12 du Projet « BEPS » de l'OCDE qui porte sur l'obligation des contribuables de faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive (« *Mandatory Disclosure Rules* »). Il s'inspire par ailleurs de l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées et les accords préalables<sup>1162</sup>.

Ici aussi, ce n'est pas le document litigieux qui est proprement dit communiqué, en l'occurrence, le document interne organisant le dispositif transfrontière, mais une série d'informations énumérées par la directive.

304. La directive est déjà entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2018<sup>1163</sup>. Les États membres ont jusqu'au 31 décembre 2019 pour transposer la directive<sup>1164</sup>. L'obligation de déclaration devra s'appliquer à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020 – les intermédiaires et les contribuables concernés devant transmettre des informations sur les dispositifs transfrontières au plus tard le 31 août 2020<sup>1165</sup> – tandis que les premiers échanges doivent intervenir le 31 octobre 2020 au plus tard<sup>1166</sup>.

La loi de transposition a été adoptée le 10 décembre 2019<sup>1167</sup>.

---

voy. not. B. VANDERSTICHELEN, « La fraude fiscale et le rôle des intermédiaires fiscaux au centre des débats parlementaires », *R.G.F.*, 2014, n° 3, pp. 2 à 4.

<sup>1159</sup> Rapport « Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *ibidem*, p. 252.

<sup>1160</sup> Cour des comptes, *Mise en oeuvre des recommandations de la commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale - Analyse par la Cour des comptes du rapport des ministres compétents*, Analyse approuvée par l'assemblée générale du 4 mai 2011, p. 9.

<sup>1161</sup> Considérant n° 3 de la directive DAC 6.

<sup>1162</sup> Considérant n° 11 de la directive DAC 6.

<sup>1163</sup> Article 3 de la directive DAC 6.

<sup>1164</sup> Article 2 de la directive DAC 6.

<sup>1165</sup> Article 8*bis ter*, § 12, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>1166</sup> Nouvel article 8*bis ter*, § 18 de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>1167</sup> La loi de transposition n'a pas encore été publiée au *Moniteur belge* à l'heure où nous écrivons.

## § 2. La lutte contre les paradis fiscaux

305. Construction récente<sup>1168</sup>, les paradis fiscaux ont largement bercé l'imaginaire collectif depuis les années '60 au travers de la littérature et du cinéma<sup>1169</sup>. Intuitivement, tout un chacun a donc une idée de ce qu'est un « paradis fiscal ». Les intrigues du septième art doivent en effet être vraisemblables pour être avalisées par le public<sup>1170</sup>.

Suivant la langue, on renvoie à un paradis, une oasis, un havre fiscal ou encore une île au trésor (« *treasure island* »). Le vocabulaire exotique s'explique, en partie, par le fait que plusieurs pays qualifiés de « paradis fiscaux » sont en fait d'anciennes colonies, principalement britanniques. Ce que l'on qualifie de « paradis fiscal » ne se situe néanmoins pas nécessairement outre-mer. La plupart des grandes puissances économiques abritent, sur leur territoire métropolitain, des territoires susceptibles d'être qualifiés de paradis fiscal. Au sein de l'UE se situent Andorre, Gibraltar, Monaco et la cité de Londres<sup>1171</sup>. Aux États-Unis, on retrouve le Delaware et le Nevada et en Asie, Shanghaï et Hong Kong.

306. Quelques clarifications s'imposent donc quant à la notion juridique de « paradis fiscal », ou plus exactement de « juridiction non coopérative » (A). Comme les *media leaks* l'ont illustré, le passage par un paradis fiscaux est devenu une étape quasi indispensable pour tout contribuable désireux d'échapper à l'impôt (B). L'éradication des paradis fiscaux s'impose alors avec la force de l'évidence, même si la nécessité de les éradiquer purement et simplement mériterait d'être posée (C).

### A. La notion de « paradis fiscal »

307. L'expression « paradis fiscal » ne bénéficie pas d'une définition univoque. Aussi, plusieurs expressions sont employées pour désigner le paradis fiscal tel qu'on l'entend communément : paradis fiscal, centre financier *offshore*, juridiction secrète, juridiction non

---

<sup>1168</sup> Si l'omniprésence des paradis fiscaux dans la littérature et le cinéma a pu laisser croire qu'ils étaient immuables, les paradis fiscaux sont, en réalité, une construction récente. Ce n'est ainsi qu'à la suite de la Première Guerre mondiale que la Suisse va prendre son essor en tant que « paradis fiscal ». Pour une brève histoire de la construction du paradis fiscal qu'a longtemps constitué la Suisse, voy. not. G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, pp. 18-41. Voy. aussi S. GUÉX, « The Origin of the Swiss Banking Secrecy Law and Its Repercussions for Swiss Federal Policy », *Business History Review*, n° 74, 2000, pp. 237-266.

<sup>1169</sup> Propos de Alain Deneault tenus dans le cadre de l'émission radio *Entendez-vous l'éco ?*, « Le sens de l'impôt (3/4) : La grande évasion », diffusée le 14 novembre 2018 sur *France Culture* et animée par Tiphaine de Rocquigny. Le podcast de l'émission peut être réécouté sur le site Internet de *France Culture* (consulté le 19 novembre 2018). Pour plus de détails, voy. le film-documentaire réalisé en 2014 par Alexandre Gingras et Alain Deneault : « Je ne savais pas que je savais » (production Les Alter Citoyens).

<sup>1170</sup> On parle ainsi de paradis fiscaux dans *Espions* de Fritz Lang (1928), *The Family Jewels* de Jerry Lewis (1965), *L'aventure* c'est l'aventure de Claude Lelouch (1972), *Mille milliards de dollars* d'Henri Verneuil (1982), *Wall Street* d'Oliver Stone (1987), *Munich* de Steven Spielberg (2005), *The Good Shepherd* (« Raison d'état » en français) de Robert de Niro (2006), *The Dark Knight* de Christopher Nolan (2008), *Largo Winch* de Jérôme Salle (2008) ou encore dans *The Wolf of Wall Street* de Martin Scorsese (2013).

<sup>1171</sup> Classiquement, on classe (la cité de) Londres (en anglais : « *City (of London)* »), et non le Royaume-Uni ou l'Angleterre, parmi les paradis fiscaux au motif que c'est au sein de la cité de Londres, région du « Grand Londres » située sur la rive gauche de la Tamise, que sont implantés les prestataires de services *offshores* (banques, compagnies d'assurance, cabinet d'audit, etc.) et la Bourse de Londres. C'est là aussi que sont situés les sièges sociaux des entreprises non résidentes exploitant les avantages fiscaux du droit britannique.

coopérative. Les termes renvoient à des réalités aux caractéristiques communes, mais s'attachent à attirer l'attention sur une caractéristique en particulier : la fiscalité, l'extranéité, le secret, ou le manque de coopération<sup>1172</sup>.

Le fiscaliste Edouard Chambost, qui a sensiblement œuvré au façonnage du lexique exotique qui entoure le système *offshore*, définit, dans son « *Guide des paradis fiscaux face à 1992* »<sup>1173</sup>, le « paradis fiscal » comme un « endroit ou pays qui, dans certaines situations précises, ne lève que peu d'impôts ou n'en lève pas du tout »<sup>1174</sup>. Imprégné de cet imaginaire paradisiaque, le fiscaliste définit le « voyageur fiscal » comme « la personne physique ou morale qui recherche, en utilisant de façon licite les lois des différents pays, le système le plus approprié pour supporter la plus petite imposition possible »<sup>1175</sup>. Le voyageur fiscal se livre donc à une sorte de « shopping fiscal ». Mais ce type de voyageur est exigeant. Le shopping est rarement exclusivement fiscal. Pour le séduire, les paradis fiscaux multiplient les législations de complaisance (droit du travail, droit environnemental, droit administratif, etc.). C'est pourquoi il peut en réalité paraître impropre de parler de paradis « fiscal ».

308. Témoignant directement du changement de mentalité que nous souhaitons mettre en exergue dans le présent titre, le lexique a peu à peu évolué.

Les tenants du système *offshore* parlent d'« expatrié fiscal ou de « nomade fiscal » tandis que ses détracteurs parlent d'« exilé fiscal » ou plus communément de « riches » pour désigner le « voyageur fiscal » d'Edouard Chambost. Plutôt que de « paradis fiscal », on préfère parler, dans le contexte politique de l'échange de renseignements, de « juridiction non coopérative » pour désigner un pays qui ne répond pas aux standards internationaux en termes de transparence fiscale. Le monde des affaires préfère, quant à lui, l'expression « centre financier *offshore*. Ce dernier est dit « *onshore* » lorsque'il est situé sur le continent européen, américain ou asiatique.

309. La volonté de stigmatiser les paradis fiscaux au travers de « listes noires » dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales a conduit les décideurs politiques à convenir d'un certain nombre de caractéristiques<sup>1176</sup>.

Un consensus se dégage sur trois caractéristiques communes<sup>1177</sup> : la concurrence fiscale déloyale, le manque de transparence fiscale et financière ; le manque de coopération fiscale.

---

<sup>1172</sup> En ce sens, voy. not. C. REMEUR, « Listing of tax havens by the EU », *Briefing*, European Parliamentary Research Service (EPRS), May 2018, disponible sur [www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%202001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%202001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF) (consulté le 31 octobre 2019).

<sup>1173</sup> Le *Guide des paradis fiscaux* d'Edouard Chambost a été suivi par une multitude de rééditions sous le nom éponyme du *Guide Chambost*.

<sup>1174</sup> E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 357.

<sup>1175</sup> E. CHAMBOST, *ibidem*, p. 358.

<sup>1176</sup> Dans son important rapport de 1998 : « *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial* », l'OCDE avait déjà dégagé quatre facteurs essentiels aptes à conclure à la qualification de « paradis fiscal » : (i) des impôts inexistantes ou à un taux nominal sur le revenu concerné ; (ii) l'absence d'un véritable échange de renseignements ; (iii) l'absence de transparence ; (iv) l'absence d'activités substantielles. Dans son premier rapport d'étape (Rapport d'étape de 2000), l'OCDE avait conclu que trente-cinq juridictions répondaient, à l'époque, aux critères des paradis fiscaux.

<sup>1177</sup> Ces caractéristiques sont notamment épinglées in C. REMEUR, *op. cit.*, p. 1 ; A. DENEULT, *Une escroquerie légalisée. Précis sur les « paradis fiscaux »*, Montréal, Ecosociété, 2016 ; G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017.

Tout d'abord, les paradis fiscaux se caractérisent par une imposition faible ou nulle des revenus et capitaux des non-résidents et/ou avantages fiscaux accordés aux non-résidents, sans exiger en contrepartie une activité économique substantielle sur le territoire<sup>1178</sup>. Une telle situation est caractéristique d'une situation de concurrence fiscale déloyale ou dommageable.

Au-delà de la fiscalité, nous venons de signaler que les paradis fiscaux tiraient aussi leur attractivité de la présence de législations de complaisance en dehors du champ de la fiscalité.

310. Les paradis fiscaux se démarquent également par une application largement ineffective des standards communs en matière de transparence fiscale et financière (secret bancaire et/ou fiscal, secret professionnel élargi, législation anti-blanchiment lacunaire, titres au porteur, etc.).

C'est ce défaut de transparence qui autorise un certain laxisme dans la mise en œuvre de la *Due Diligence*<sup>1179</sup> et de l'obligation *Know Your Customer (KYC)*<sup>1180</sup>. D'après ces règles, tout banquier<sup>1181</sup> doit connaître son client (d'où l'expression « *know you customer* ») avant de l'accepter. Dans ce cadre, il doit procéder à une évaluation des risques et adapter ses mesures de vigilance en fonction du profil de risque. La vigilance vis-à-vis des clients est continue<sup>1182</sup>. Si le banquier a connaissance de soupçons de blanchiment, il doit les signaler. Devant de telles obligations, on aurait pu croire que les banques seraient particulièrement proactives dans leurs démarches, un manque de diligence pouvant entraîner leur responsabilité. Mais, à l'inverse, certaines d'entre elles ont préféré ne pas savoir<sup>1183</sup>.

Il ressort des « *Panama Papers* » que la filiale zurichoise d'une banque russe a ainsi accepté d'ouvrir un compte pour la société de Sergueï Roldouguine après que celui-ci eut déclaré, dans le questionnaire de KYC, qu'il n'avait pas de relations avec une P.P.E. (« Personne Politiquement Exposée ») ni avec une V.I.P. (« *Very Important Person* »). Or, il était de notoriété publique que Sergueï Roldouguine était un proche de Vladimir Poutine. Le premier virement en faveur de sa société s'est élevé à cinq millions de francs suisses<sup>1184</sup>.

Ce paradoxe peut, en partie, s'expliquer par le fait qu'un banquier, face à un client fortuné ou à un client douteux, n'est pas nécessairement le mieux armé (au sens propre comme au sens figuré) pour investiguer, détecter les risques et les dénoncer aux autorités. Le constat est particulièrement vrai dans des pays comme le Mexique ou le Panama où le niveau de

---

<sup>1178</sup> L'OCDE est en particulier attentive à l'absence d'activités substantielles et à l'utilisation de sociétés écrans exerçant une activité fictive. Le caractère fictif, artificiel, non sincère, peut conduire, comme nous le verrons, à l'établissement d'un mécanisme de fraude fiscale.

<sup>1179</sup> Sur la *Due Diligence* en Belgique, voy. not. D. GOENS, *Informatie-inwinning bij financiële verrichtingen op het snijvlak van transparantie en gegevensbescherming*, Gent, Universiteit Gent, 2016, pp. 324-351.

<sup>1180</sup> Sur l'obligation *Know Your Customer* en Belgique, voy. not. D. GOENS, *ibidem*, pp. 254-323.

<sup>1181</sup> Nous parlons de « banquier » par commodité de langage. Mais il faut souligner que l'obligation de *Due Diligence* s'applique à toute personne soumise à la législation anti-blanchiment.

<sup>1182</sup> Sur la continuité de la fonction de *compliance*, voy. *infra* n° 362.

<sup>1183</sup> Prenant la mesure de ce constat, le législateur européen s'est dirigé vers une « transparence totale contraignante » dans le domaine de la lutte anti-blanchiment » Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 172). En ce sens, la Quatrième Directive anti-blanchiment prévoit l'établissement d'un registre central des bénéficiaires effectifs (« *UBO-Register* »). Nous y reviendrons dans la suite de l'étude (voy. *infra* nos 511 et s.).

<sup>1184</sup> Voy. not. B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016, pp. 27-28.

corruption et de criminalité est élevé. De surcroît, il est patent que la fermeté du banquier est vaine sans une collaboration totale entre les États. Sans cette collaboration, le banquier diligent n'œuvre que de façon infime à la lutte contre la délinquance financière tandis qu'il perd, de façon certaine, un client fortuné qui saura s'allouer les services d'une autre banque moins scrupuleuse.

311. Enfin, l'absence d'échange effectif de renseignements fiscaux avec les autres pays (comptes financiers et bénéficiaires effectifs) est un troisième trait caractéristique des paradis fiscaux. Que les paradis fiscaux manquent de transparence tant sur le plan interne que sur le plan externe est lié. L'État ne sait pas transmettre aux autorités étrangères les informations dont il n'a pas connaissance (par exemple, en raison du laxisme avec lequel les banques appliquent leur obligation de signalement) ou auxquelles il n'a pas accès (par exemple, en vertu du secret bancaire).

Du manque de coopération et de transparence résulte l'intérêt majeur des paradis fiscaux : l'opacité. L'opacité permet d'échapper à l'impôt. Mais elle permet également et surtout de cacher l'origine du produit d'activités illégales ou criminelles. Les organisations criminelles, telles que les cartels de la drogue, ne peuvent fonctionner sans certaines connections, directes ou indirectes, avec la bureaucratie et l'économie officielle<sup>1185</sup>. Mais l'opacité fait obstacle à tout contrôle : administratif, policier, médiatique. Ce sont ces affinités qui ont, en particulier, scandalisé dans les révélations des « *Panama Papers* ».

312. Selon l'approche originellement adoptée par l'UE et l'OCDE, les paradis fiscaux sont des pays ou des territoires « étrangers ».

Par « pays ou territoire étranger » est visé un pays qui n'est pas membre, en tant que tel, de l'OCDE ou de l'UE.

Pourtant, des territoires membres de l'UE et/ou de l'OCDE présentent, ou ont présenté jusqu'à il y a peu, certaines des caractéristiques énumérées plus haut, en particulier l'octroi d'une législation de complaisance. On pense à la Suisse, au Luxembourg, au Delaware ou encore à la cité de Londres.

Dans ce cadre, on parle de centre financier *onshore*. Que ces centres financiers ne soient pas qualifiés de « paradis fiscal » ne signifie pas que les avantages fiscaux qu'ils accordent sont purement et simplement autorisés par l'OCDE et l'UE. Comme nous le verrons dans la suite, ils sont combattus au titre des politiques de lutte contre les régimes fiscaux préférentiels dommageables.

Dans le discours ambiant, il faut néanmoins souligner que l'expression « *offshore* » désigne tant les paradis fiscaux (centres financiers *offshore*) que les régimes fiscaux préférentiels (centres financiers *onshore*). Il s'ensuit que la mobilisation croissante de l'opinion publique autour du système *offshore* concerne, en réalité, le phénomène plus large des pratiques fiscales dommageables.

---

<sup>1185</sup> En ce sens, voy. not. « Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5e Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019.

### B. Le « problème » des paradis fiscaux

313. Symbole d'opacité, les paradis fiscaux ont offert un terreau favorable à la professionnalisation de la fraude fiscale et de l'évasion fiscale agressive à grande échelle dès l'instant où les montages fiscaux mis en place ne sont pas détectables par les fonctionnaires du fisc compétents (a). Ceci explique que les gouvernements occidentaux aient fait de leur démantèlement leur cheval de bataille même si une telle décision peut s'avérer trop péremptoire (b).

#### a) Un havre d'opacité

314. Les ultra-riches ont su tirer parti des paradis fiscaux afin de payer moins d'impôts. Mais comment ont-ils pu concrètement acheminer discrètement leurs avoirs financiers<sup>1186</sup> sur un compte *offshore* ? Comment fonctionne la mécanique *offshore* ? Les « *Panama Papers* » fournissent des enseignements intéressants sur ces questions<sup>1187</sup>.

Quelques explications s'imposent alors ici en vue de cerner tout la complexité des faits dénoncés par les lanceurs d'alerte fiscale par rapport aux dénonciateurs traditionnels qui se cantonnent à de la fraude fiscale simple<sup>1188</sup>.

315. *Mossack Fonseca*, au cœur du scandale des « *Panama Papers* », est passé maître dans l'art de la dissimulation. C'est pourquoi nous allons revenir, dans les lignes qui suivent, sur le schéma qu'il mettait traditionnellement en œuvre<sup>1189</sup>, constitutif de fraude fiscale, et l'illustrer au travers d'un exemple fictif<sup>1190</sup>.

Prenons l'exemple d'un grand chef d'entreprise belge, unique actionnaire de sa société, qui souhaite mettre à l'abri une certaine somme d'argent (dont l'origine peut être légale – paiement de services fournis par son entreprise par exemple – ou non – pot-de-vin pour un contrat). Ceci étant, le montage ici brossé pourrait être utilisé par un milliardaire ou le chef d'un carcel de la drogue dans le cadre d'une opération de blanchiment.

Un intermédiaire contacte *Mossack Fonseca* (Mossfon dans le jargon) pour le compte de son client : dans notre exemple, un riche entrepreneur. L'intermédiaire peut être un avocat, une banque ou un gestionnaire d'actifs, comme nous l'avons vu avec les *Offshore Leaks*. C'est cet intermédiaire qui est présenté comme le client de Mossfon. Le cabinet panaméen se charge de fournir une société-écran (« *shell company* ») dont l'intérêt est de fournir l'anonymat à des

---

<sup>1186</sup> Pour rappel, les avoirs conservés sur des comptes *offshore* prennent principalement la forme de titres financiers. Ils peuvent aussi se présenter sous forme de liquidités ou, plus rarement, d'or.

<sup>1187</sup> Sur les mécanismes de fraude et d'évasion révélés par les « *Panama Papers* » voy. aussi *supra* n° 196 et s.

<sup>1188</sup> Sur la notion de fraude fiscale simple, voy. *infra* n° 402.

<sup>1189</sup> B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *op. cit.*, pp. 19-23.

<sup>1190</sup> L'exemple s'inspire des cas exposés in G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 20 ; R. W. BAKER, *Le talon d'Achille du capitalisme. L'argent sale et comment renouveler le système d'économie de marché*, trad. par M.-B. Daigneault, Outremont, alTerre, 2007, pp. 201-203.

<sup>1190</sup> E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 19.

activités déjà fondées sur l'anonymat (activités frauduleuses ou criminelles). La société-écran est dite *offshore* (extraterritoriale) en ce qu'elle est domiciliée dans un paradis fiscal réputé pour la discrétion conférée par sa législation financière. D'après les données issues des « *Panama Papers* », Mossfon travaillait avec une vingtaine de paradis fiscaux : les Îles Vierges britanniques, le Panama, les Bahamas, les Bermudes ... Disons que, dans notre exemple, la société est établie aux Bahamas. Un compte *offshore* est, de plus, ouvert au nom de la société *offshore* auprès d'une filiale d'une banque dont le siège est situé dans un centre financier *onshore* (Delaware, Suisse, Luxembourg, ...).

Comment les capitaux financiers sont-ils acheminés concrètement vers l'étranger ? Les données issues des « *Panama Papers* » sont plus floues sur la question<sup>1191</sup>. Il semble qu'une deuxième société-écran, au minimum, doive être créée, comme nouvelle couche protectrice. Cette société est aussi créée et gérée par Mossfon dans un paradis fiscal. Dans notre exemple, disons qu'elle est située au Delaware et dispose d'un compte auprès d'une filiale d'une banque suisse. Le vrai propriétaire (le chef d'entreprise belge dans notre cas), ou l'un de ses *managers*, facture de faux services, par exemple, des conseils de consultance, à cette seconde société-écran. La transaction est donc fictive. Les paiements se font via la filiale suisse. Il est peu probable que cette opération soit détectée dans la mesure où ce transfert donne toute l'apparence d'une opération légale. Comment le banquier suisse pourrait-il avoir connaissance du fait que la société créée au Delaware est une coquille vide qui n'a fourni, dans les faits, aucun service réel ? Un examen approfondi pourrait y remédier, mais pour quel motif le banquier, qui nourrit une relation de confiance avec son client, procèderait-il à une telle vérification ?

L'argent est ensuite graduellement rapatrié vers la société située aux Bahamas au travers de transferts d'argent variés (étant entendu que les communications bancaires n'ont pas besoin d'être précises) via divers comptes bancaires et sociétés *offshore* intermédiaires.

Particulièrement illisible pour un auditeur externe, un tel schéma ne peut être révélé aux autorités de contrôle que grâce au concours de sources internes. C'est donc là que les lanceurs d'alerte entrent en jeu.

316. Mossfon se distingue, parmi les « *offshore providers* », en ce qu'il offre des services de société *offshore* « clés en mains », se chargeant également de fournir les « couches protectrices ». Il veille ainsi à la désignation des directeurs fictifs des sociétés *offshore*<sup>1192</sup> sachant que la technique des *nominees* est légale en droit anglo-saxon<sup>1193</sup>.

Le vrai propriétaire de la société (en droit, le « bénéficiaire effectif ») ou, le plus souvent, son avocat (intermédiaire client de Mossfon), reçoit une procuration de prête-noms afin de pouvoir accéder au compte bancaire de la société. L'avocat ne peut divulguer l'identité de son client, vrai propriétaire de la société, en vertu du secret professionnel. Il n'est pas davantage possible de connaître qui se cache derrière la société-écran via le registre des propriétaires de parts

---

<sup>1191</sup> Pour une illustration, voy. l'affaire Siemens, volet important du dossier des « *Panama Papers* » : B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *op. cit.*, pp. 169-181.

<sup>1192</sup> Francis Perez, Diva de Donada et Leticia Montaya sont les trois « hommes de paille », prête-noms (« *nominees* »), à qui Mossfon recourait couramment. Ce sont eux qui, d'après les registres officiels, géraient les sociétés *offshore* créées par Mossfon.

<sup>1193</sup> Voy. not. E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 19.

puisque seules sont distribuées des actions au porteur (« *bearer shares* »)<sup>1194</sup>. Au surplus, Mossfon permet encore d'ajouter une seconde couche protectrice en passant par un actionnaire intermédiaire, un *nominee shareholder*.

Quoi qu'il en soit, l'opacité de la société *offshore* ne vaut que vis-à-vis de l'extérieur. C'est là sans doute le talon d'Achille du système *offshore*. Dans les notes internes de Mossfon figurent les noms des bénéficiaires effectifs, les vrais propriétaires des sociétés *offshore*. Ce sont ces documents qui ont entre autres été subtilisés et transmis à un journaliste allemand par l'énigmatique John Doe.

317. L'objectif de la construction juridique mise en place avec la complicité d'un *offshore provider* n'est évidemment pas de virer de l'argent à l'étranger pour le laisser dormir. Celui-ci est ensuite investi sur les marchés financiers et génère alors des dividendes, des intérêts et des plus-values. L'avantage est alors double pour notre chef d'entreprise belge. D'une part, le paiement de faux conseils est déclaré au titre de frais professionnels et permet donc de réduire les profits imposables de son entreprise, et donc le montant d'impôt sur les sociétés payé en Belgique. D'autre part, la construction juridique permet d'échapper à l'impôt sur les revenus mobiliers qui devraient être également acquittés sur les titres financiers achetés avec l'argent transféré.

Comment rapatrier ensuite l'argent en Europe, dans notre cas en Belgique? Une technique utilisée est celle du « crédit lombard ». Le chef d'entreprise contracte un prêt auprès de la filiale belge de la banque suisse moyennant comme sûreté les valeurs mobilières déposées sur le compte suisse. De la sorte, l'argent peut être utilisé en Belgique, tout en restant en Suisse. Une autre technique est celle du faux litige, entre l'entrepreneur européen et la société de consultance située dans notre cas au Delaware, qui se résout fortuitement à l'amiable via le paiement d'une transaction.

318. Si le traitement médiatique des « *Panama Papers* » dirige l'attention sur les ultra-riches, il faut noter que les multinationales ont également massivement recours aux paradis fiscaux grâce aux lacunes que présente encore actuellement l'impôt sur les sociétés. Le problème de cet impôt, tel qu'il est pensé actuellement, est qu'il repose sur un postulat devenu totalement illusoire : celui qu'il est possible de déterminer et de vérifier les profits réalisés par une entreprise pays par pays. Dans les faits, les multinationales localisent, du point de vue fiscal, leurs bénéfices là ils sont le moins taxés (et non là où ils sont réalisés concrètement). Et la plupart des pays ont accepté, de par les limites de leur souveraineté fiscale, au travers d'une CPDI, de ne pas taxer les bénéfices réalisés (dans les faits, localisés) en dehors de leur territoire, au motif que ces derniers seront taxés par l'État où ils seront localisés.

Parmi les techniques utilisées au sein des relations internes d'une multinationale, on peut distinguer deux grandes techniques d'optimisation fiscale<sup>1195</sup>. Désormais combattues par

---

<sup>1194</sup> Pour rappel, les actions au porteur (« *bearer shares* ») sont des « instruments négociables qui attribuent une participation au capital d'une personne morale à la personne qui détient un certificat d'action au porteur » (*Glossaire des recommandations du GAFI*, disponible sur [www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org) (consulté le 14 janvier 2019)). Détient donc la participation la personne (peu importe son identité) qui possède le certificat.

<sup>1195</sup> Voy. not. G. ZUCMAN, *op. cit.*, pp. 120-122 ; R. ECCLESTON, « BEPS and the new politics of corporate tax justice » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R.



l'Union européenne et l'OCDE au titre de l'évitement illicite de l'impôt<sup>1196</sup>, ces techniques font toutes échec au principe de pleine concurrence.

En principe, les relations entre une société-mère et ses filiales doivent être menées, conformément aux règles fiscales de l'OCDE, de l'ONU et de l'OMC, comme s'il s'agissait d'entités indépendantes<sup>1197</sup>. Les prix doivent être fixés selon le principe de pleine concurrence, dit « *at arm's length* », littéralement « à distance de bras », qui régit communément la répartition des bénéfices entre entreprises associées<sup>1198</sup>. Cela signifie que le prix fixé entre entreprises liées ne peut pas trop s'éloigner (autrement dit, il doit « rester à distance de bras »), du prix du marché<sup>1199</sup>.

La première technique est celle des prêts intragroupes : les filiales établies dans des pays où l'impôt sur les bénéfices est peu élevé (par exemple, le Grand-Duché du Luxembourg) octroient des prêts à des taux excessifs en faveur de filiales établies dans des pays où l'impôt sur les bénéfices est élevé (par exemple, la France ou la Belgique). Les bénéfices sont accumulés là où ils sont peu taxés (Luxembourg) et ils sont réduits là où ils sont fortement taxés (France ou Belgique) à concurrence des intérêts payés en contrepartie du prêt.

La deuxième technique est connue sous le nom de « manipulation des prix de transfert »<sup>1200</sup> (« *transfert pricing* ») qui consiste à fausser le prix de vente de produits ou services entre les filiales d'une même multinationale. Les filiales établies dans des pays où l'impôt sur les bénéfices est peu élevé vendent à un prix exorbitant des services à des filiales établies dans des pays où l'impôt sur les bénéfices est très élevé. Ici aussi, le bénéfice est de la sorte comptabilité là où il est peu taxé tandis que les pertes sont accumulées là où il est intéressant de faire diminuer la base imposable, c'est-à-dire dans les pays à fiscalité élevée<sup>1201</sup>.

Les actifs immatériels, tels que les brevets, les marques, les logos et les algorithmes, sont au cœur de ces ventes dans la mesure où leur valeur intrinsèque est difficile à établir<sup>1202</sup>. Cela explique que les GAFAM, mais aussi les piliers de la consommation de masse (Zara, Starbucks, etc.) aient pu fructifier en recourant à de telles pratiques.

---

ECCELESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 46-53.

<sup>1196</sup> Les techniques ici dépeintes ne violent *a priori* aucune obligation fiscale à la différence des techniques exposées précédemment à propos des riches fortunes. Sur la distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale, voy. *infra* nos 401 et s.

<sup>1197</sup> C. DEBLOCK & M. RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, n° 1, p. 23.

<sup>1198</sup> *Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales* (ci-après : « *Principes directeurs de l'OCDE* »), OCDE, Paris, 2011, Principe XI, p. 72, § 104.

<sup>1199</sup> Ph. GALLOY, « L'Europe acquitte la Belgique pour les "excess profit rulings" », *L'Echo.be*, 14 février 2019, (consulté le 27 février 2019).

<sup>1200</sup> On parle de « falsification de prix » lorsque la transaction a lieu entre des parties qui n'ont pas de relation juridique entre elles. L'opération est alors susceptible de basculer également dans la corruption. Voy. R. W. BAKER, *Le talon d'Achille du capitalisme. L'argent sale et comment renouveler le système d'économie de marché*, trad. par M.-B. Daigneault, Outremont, alTerre, 2007, pp. 160-161 et pp. 199-200.

<sup>1201</sup> En ce sens, voy. not. R. ECCELESTON, *op. cit.*, pp. 46-53.

<sup>1202</sup> Voy. not. R. W. BAKER, *op. cit.*, p. 162 ; G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 121.

*b) Un faux problème?*

319. La nécessité d'éradiquer les paradis fiscaux se présente aujourd'hui comme une donnée acquise. Sujet complexe, cette question mériterait pourtant un examen approfondi et nuancé de la part des décideurs politiques<sup>1203</sup>.

En premier lieu, il faut admettre que si près de la moitié du commerce international et près d'un tiers des flux financiers passent vraisemblablement par des paradis fiscaux<sup>1204</sup>, c'est qu'ils constituent un rouage important de l'économie libérale, telle qu'elle s'est développée depuis les Trente Glorieuses. Plus encore, les paradis fiscaux constituent, d'après le fiscaliste Edouard Chambost, auteur du célèbre *Guide Chambost*, « la soupape de sécurité du monde moderne »<sup>1205</sup>. En offrant un environnement propice au développement économique, ils peuvent servir de point de référence pour les entreprises, les poussant à innover et à repenser leur modèle de gouvernance pour atteindre des résultats équivalents, mais aussi pour les gouvernements, en les sommant de ne pas aller au-delà d'un certain seuil sur le plan de la pression fiscale.

Dans un tel contexte, on peut sérieusement redouter la suppression soudaine des paradis fiscaux. Et pour cause : il est parfois avancé que la stabilité de l'économie mondiale suite au crash boursier de septembre 2008 tient à la grande quantité d'argent sale, en provenance des paradis fiscaux, qui a pu être injectée au même moment<sup>1206</sup>.

Certes, les paradis fiscaux provoquent la délocalisation des richesses, mais il n'est pas certain que les pays où ces richesses ont été réalisées soient réellement lésés en fin de compte. L'économie *offshore* étant pas nature opaque, il n'a actuellement pas été possible de réaliser une étude fiable au départ de données exhaustives et exactes. L'argent délocalisé pourrait très bien être réinjecté dans l'économie mondiale et donc imposé indirectement au profit de États<sup>1207</sup>. Le Plan d'action BEPS (OCDE/G20) prend néanmoins le contrepied de cette allégation<sup>1208</sup>.

320. En deuxième lieu, il ne faut pas se perdre dans un angélisme excessif : les groupes multinationaux et les grosses fortunes chercheront et trouveront toujours un moyen d'échapper à l'impôt. Pour une entreprise, la charge fiscale est un coût et tout coût doit, en règle, être rationalisé. Pour un riche contribuable, l'impôt est un frein à la croissance de sa richesse. Dans les deux cas, la volonté d'échapper au fisc est bien présente, et on n'a jamais vu un individu ne

---

<sup>1203</sup> La question fait écho à la tribune s'opposant au maintien des paradis fiscaux, signée notamment par les économistes Thomas Piketty et Gabriel Zucman (M. GOLLA, « 300 économistes appellent à éradiquer les paradis fiscaux », *Le Figaro.fr*, 12 mai 2016 (consulté le 12 janvier 2019)).

<sup>1204</sup> En ce sens, voy. not. « Peut-on faire disparaître les paradis fiscaux ?, *La Tribune*, 16 octobre 2008, disponible sur [www.edouard-chambost.com](http://www.edouard-chambost.com) (consulté le 12 janvier 2019).

<sup>1205</sup> « Peut-on faire disparaître les paradis fiscaux ?, *La Tribune*, 16 octobre 2008, disponible sur [www.edouard-chambost.com](http://www.edouard-chambost.com) (consulté le 12 janvier 2019).

<sup>1206</sup> Antonio Mario Costa, alors directeur de l'Office des Nations-Unies contre la drogue et le crime, s'exprime en ce sens dans un entretien pour un documentaire : « Argent sale, le poison de la finance », LCP, 3 janvier 2017. L'affirmation est reprise dans un autre documentaire : « Trafics, troisième épisode : Sur la piste de l'argent sale », documentaire diffusé le 30 septembre 2018 sur France 5.

<sup>1207</sup> J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016, p. 7.

<sup>1208</sup> Sur le Plan d'action BEPS, voy. *supra* n<sup>os</sup> 279 et s.

pas franchir la ligne uniquement parce que l'État l'interdisait. Seul un changement éthique substantiel est capable de renverser la vapeur.

Aussi, on ne peut pas nier que les groupes multinationaux, dont l'expansion géographique et l'adoption de prix attractifs reposent, pour partie, sur le recours aux paradis fiscaux, sont ancrés dans notre culture de consommation : l'homme moderne consomme beaucoup, partout, à bas prix. Accepterait-il soudainement de ne plus pouvoir acheter quand il veut et où il veut un café pour une somme dérisoire ?

Il ne faut pas croire pour autant que les multinationales sont toutes-puissantes. Il est possible de demander des comptes au PDG de Facebook devant une assemblée parlementaire, et on l'a d'ailleurs fait dans le cadre du scandale de *Cambridge Analytica*. Il est possible de déjouer les attentes des GAFAM en matière de vie privée et Maximilian Schrems nous l'a montré. Il est aussi possible de condamner à des amendes sévères les grandes entreprises qui se livrent à des pratiques fiscales déloyales, et la Commission européenne l'a illustré plusieurs fois.

321. En troisième lieu, il y a une part d'hypocrisie des gouvernements occidentaux à vouloir subitement rayer de la carte des environnements juridiques qu'ils ont eux-mêmes cautionnés, voire encouragés, durant des décennies. De nombreux paradis fiscaux sont effectivement d'anciennes colonies britanniques ou françaises. Plusieurs paradis fiscaux sont même situés sur le territoire européen (Monaco, Andorre, le Luxembourg, Gibraltar, Cité de Londres, ...) ou américain (le Delaware et le Nevada). Les paradis fiscaux se sont vraisemblablement maintenus et multipliés jusqu'à aujourd'hui parce qu'ils bénéficiaient de la protection de certains États occidentaux, ceux-là mêmes qui affirmaient publiquement les combattre<sup>1209</sup>. La survie du Grand-Duché du Luxembourg peut ainsi s'expliquer par la volonté de l'Union européenne de concurrencer la Suisse. De même, la survie de Monaco tient à la France, et celle de Gibraltar, de l'Ile de Jersey ou des Bermudes à la Couronne britannique.

De là l'argument suivant, c'est que les grands États ont peut-être besoin des paradis fiscaux : en ce qu'ils leur permettent, d'une part, de garder certaines activités dans leur zone d'influence<sup>1210</sup>, et, d'autre part, de surveiller, le cas échéant, les activités de blanchiment qui s'y déroulent<sup>1211</sup>.

On voit difficilement d'autre raison à la survie des paradis fiscaux alors qu'ils ne tirent leur puissance que de l'économie *offshore* et éventuellement du tourisme. Ils n'ont ni armée, ni

---

<sup>1209</sup> En ce sens, voy. not. E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 11 ; A. DENEULT, *Une escroquerie légalisée. Précis sur les « paradis fiscaux »*, Montréal, Écosociété, 2016, pp. 35-36.

<sup>1210</sup> En ce sens, voy. D. MOUGEOT, « Si les paradis fiscaux n'existaient pas ... », interview d'Edouard Chambost, fiscaliste et auteur du « Guide des paradis fiscaux », *Actualités*, 1977, disponible sur [www.edouard-chambost.com](http://www.edouard-chambost.com) (consulté le 12 janvier 2019).

<sup>1211</sup> En ce sens, voy. V. RÉMY, « Paul Jorion, économiste : "Les fuites des 'Panama Papers' ne surviennent pas par hasard" », *Télérama*, 5 avril 2016 (consulté le 12 janvier 2019). Comme le note Maxime Renahy, ancien avocat d'affaires à Jersey et ancien espion pour la DGSE, la survie des paradis fiscaux tient à la mise en place de partenariats avec des places *onshores*, telles que la City of London pour Jersey (« Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

ressources minières, ni entreprises prospères, ni main d'œuvre qualifiée<sup>1212</sup>. *A priori*, ils jouissent donc de très peu de pouvoir de négociation face à des géants tels que les États-Unis, l'OCDE ou l'UE.

Dans le même temps, on peut toutefois se demander si une fraction politique de ces grands États n'aspire pas à une évolution profonde du système, ce qui pourrait expliquer la vague de scandales fiscaux qui a déferlé ces dernières années. Comme le note l'anthropologue Paul Jorion, « les fuites des 'Panama Papers' ne surviennent pas par hasard »<sup>1213</sup>. L'indignation que ce scandale a provoquée parmi la classe politique est peut-être calculée. Elle intervient à un moment où l'opinion publique et politique est prête à entendre la critique. En tout état de cause, elle s'explique par le besoin colossal de ressources financières généré par la crise économique, le sauvetage des banques et l'accroissement des dépenses sociales<sup>1214</sup>, et, ce faisant, par le besoin de justifier publiquement le durcissement des politiques de lutte contre la délinquance financière.

### C. La mise à l'index des paradis fiscaux

322. La lutte contre les paradis fiscaux réside essentiellement dans leur mise à l'index. D'après l'approche anglo-saxonne du « *Naming & Shaming* », le fait d'inscrire un pays sur une liste noire est censé contraindre ce pays à se conformer aux normes communes minimales en termes de bonne gouvernance fiscale<sup>1215</sup>. Cette démarche semble aboutir à des résultats encourageants. D'après Pierre Moscovici, alors commissaire aux affaires économiques et monétaires, l'élaboration d'une liste noire de paradis fiscaux au niveau européen « aurait contribué à la suppression de plus d'une centaine de régimes fiscaux dommageables dans le monde »<sup>1216</sup>.

L'Union européenne n'est pas la seule autorité, ni la première, à avoir adopté une liste noire de paradis fiscaux (a). D'autres organisations, telles que l'OCDE, se sont prêtées au jeu (b). La Belgique a confectionné, pour sa part, plusieurs listes distinctes en fonction des règles juridiques applicables (c).

Il n'empêche qu'en l'absence de sanctions réelles, une telle liste ne demeure qu'un outil de pression politique (d).

---

<sup>1212</sup> En ce sens, voy. N. DE DECKER, « "Les grands Etats ont besoin des paradis fiscaux" », interview de Marc Bourgeois, professeur de droit fiscal à l'ULiège et co-directeur du Tax Institute, *Le Vif.be*, 7 avril 2016 (consulté le 12 avril 2016).

<sup>1213</sup> V. RÉMY, « Paul Jorion, économiste : "Les fuites des 'Panama Papers' ne surviennent pas par hasard" », *Télérama*, 5 avril 2016 (consulté le 12 janvier 2019).

<sup>1214</sup> Voy. not. G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> édition, Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 79.

<sup>1215</sup> En ce sens, voy. not. J. HEY, « Tax Transparency : Preparatoy Materials for Panels 1 and 3 » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 16 du rapport en ligne; C. SCHELLING, « Tax Transparency and Automatization – The Perspective of the Tax Administration », *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, exposé oral et séance de Q/R.

<sup>1216</sup> C. DUCOURTIEUX, « Liste noire européenne des paradis fiscaux : quinze juridictions mises à l'index », *Le Monde.fr*, 12 mars 2019 (consulté le 19 avril 2019).

*a) L'élaboration de listes noires au niveau européen*

323. Au sein de l'Union, le processus d'adoption d'une liste commune de juridictions fiscales non-coopératives a été lancée en 2016 dans le cadre des politiques en faveur d'une meilleure gouvernance fiscale<sup>1217</sup>.

La méthodologie du Conseil s'est appuyée – et s'appuie toujours – sur la combinaison de trois critères: la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures BEPS<sup>1218</sup>. Ces critères prolongent bien évidemment les trois caractéristiques communes aux paradis fiscaux que nous avons exposées plus haut<sup>1219</sup>.

*1° La transparence fiscale*

La transparence fiscale renvoie au respect des standards communs en termes de transparence. Pour l'essentiel, il s'agit du respect des normes de l'OCDE relatives à l'échange automatique de renseignements (NCD) et à l'échange de renseignements à la demande, de l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne ces deux normes, de la ratification de la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et, plus récemment, de l'échange d'informations concernant les bénéficiaires effectifs<sup>1220</sup>.

*2° L'équité fiscale/la concurrence fiscale loyale*

L'équité fiscale implique l'absence, d'une part, de mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard des critères fixés dans le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>1221</sup> et, d'autre part, de dispositions facilitant la création de structures ou de dispositifs *offshore* destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.

---

<sup>1217</sup> Sur ce processus d'adoption, voy. not. la communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM(2016) 24 final, 28 janvier 2016.

<sup>1218</sup> Annexe V des conclusions du Conseil relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *J.O.U.E.*, C 438, 19 décembre 2017. Voy. aussi « Liste commune des juridictions de pays tiers de l'UE à des fins fiscales », disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_fr) (consulté le 26 avril 2019).

<sup>1219</sup> À côté de ces trois critères, la Commission européenne avait, du reste, inclu, comme faisant partie des normes de bonne gouvernance à des fins fiscales, les normes internationales du GAFI relatives à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, COM(2016) 24 final, 28 janvier 2016, annexe I). Durant longtemps, on a combattu séparément le blanchiment d'argent sale et la fraude et l'évasion fiscales. La Belgique fait partie des premiers pays au monde à avoir inclus dans sa législation anti-blanchiment le blanchiment de la fraude fiscale. Désormais, on est conscient que les deux phénomènes sont connectés et doivent donc être combattus conjointement. Il est vrai qu'une liste commune de paradis fiscaux est également centrale dans la lutte contre le blanchiment d'argent dans la mesure où les paradis fiscaux, comme nous l'avons vu, offrent l'opacité au produit des activités criminelles. Dans ce cadre, on parle plutôt de « pays tiers à haut risque ». L'expression désigne les pays tiers dont les dispositifs de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme présentent des carences stratégiques qui font peser une menace significative sur le système financier de l'Union (article 9.1 de la Quatrième directive anti-blanchiment).

<sup>1220</sup> Sur les échanges d'informations à des fins fiscales, voy. *supra* n°s 282 et s.

<sup>1221</sup> Sur le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, voy. *supra* n° 280 et s.

### 3° La mise en œuvre des mesures BEPS

Enfin, le dernier critère requiert que le pays ou le territoire se soit engagé, au plus tard à la fin de l'année 2017, à respecter les normes minimales adoptées dans le cadre du Projet BEPS l'OCDE et à les mettre en œuvre de manière cohérente. À terme, il sera requis que le pays ou le territoire obtienne une évaluation positive pour avoir mis en œuvre de manière effective lesdites normes.

324. Le 5 décembre 2017, les États membres se sont accordés, pour la première fois, sur une liste commune de juridictions non coopératives<sup>1222</sup>. Cette liste a ensuite été actualisée sur la base des informations reçues des pays tiers et de leurs engagements à se conformer aux standards de bonne gouvernance fiscale. Une révision a eu lieu le 13 mars 2018<sup>1223</sup>. Un certain nombre de pays a été retiré de la liste noire, mais conservé sur une liste de surveillance, dite « liste grise ». C'est le cas notamment du Panama<sup>1224</sup>, de même que de la Suisse jusqu'au 10 octobre 2019<sup>1225</sup>. Sans surprise, aucun État membre de l'Union européenne ni territoire dépendant d'un État membre ne figure sur la liste. Or, d'après un récent rapport de l'ONG Oxfam, si l'UE appliquait ses critères d'évaluation aux États membres, devraient figurer sur cette liste noire cinq États membres : Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, Malte et les Pays-Bas<sup>1226</sup>.

La liste actuellement en vigueur date du 12 mars 2019<sup>1227</sup> :

1. Guam
2. les îles Vierges des américaines
3. Samoa
4. Samoa américaines
5. Trinité-et-Tobago
6. *Barbades*<sup>1228</sup>
7. ~~Aruba~~<sup>1229</sup>
8. Belize

---

<sup>1222</sup> Conclusions du Conseil relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, *J.O.U.E.*, C 438, 19 décembre 2017. Une liste avait déjà été publiée en 2015 par la Commission, la liste dite « Moscovici, mais il s'agissait en réalité (ce qui a été fortement critiqué) d'une compilation des listes noires nationales de paradis fiscaux.

<sup>1223</sup> Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales — Modifications en raison d'engagements reçus de la part de pays ou territoires touchés par des ouragans, *J.O.U.E.*, C 100, 16 mars 2018.

<sup>1224</sup> Une liste actualisée à la date du 16 mars 2018 est disponible en annexe du document : C. REMEUR, « Listing of tax havens by the EU », *Briefing*, European Parliamentary Research Service (EPRS), May 2018, disponible sur [www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF) (consulté le 31 octobre 2019).

<sup>1225</sup> Le 10 octobre 2019, le Conseil a par ailleurs décidé de déplacer sur liste grise les Émirats arabes unis, l'Albanie, le Costa Rica, la Serbie, la Suisse et Maurice.

<sup>1226</sup> J. LANGEROCK, *Rapport : Tirés d'affaire*, Oxfam International, 7 mars 2019.

<sup>1227</sup> « Liste commune des juridictions de pays tiers de l'UE à des fins fiscales », disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tax-common-eu-list\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_fr) (consulté le 26 avril 2019). Voy. aussi Commission européenne, « Justice fiscale: l'UE met à jour la liste des juridictions fiscales non coopératives », *communiqué de presse*, Bruxelles, 12 mars 2019, disponible sur [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-19-1606\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-1606_fr.htm) (consulté le 26 avril 2019).

<sup>1228</sup> Le 17 mai 2019, la Barbade a été retirée de la liste et placée sur liste grise.

<sup>1229</sup> Le 17 mai 2019, le Conseil a conclu qu'Aruba respectait tous ses engagements et l'a totalement supprimée de la liste.

9. Bermudes<sup>1230</sup>
10. ~~Dominique~~<sup>1231</sup>
11. Fidji
12. les Îles Marshal<sup>1232</sup>
13. Oman
14. Emirats arabes unis
15. Vanuatu

*b) L'élaboration de listes noires au niveau international*

325. De nombreuses autres listes de paradis fiscaux ont actuellement été adoptées : tant par des organisations internationales (notamment l'OCDE et le GAFI <sup>1233</sup>), que par des organisations non-gouvernementales (notamment Oxfam<sup>1234</sup> et *Tax Justice Network*<sup>1235</sup>), des États (les vingt-huit États membres ont adopté leur propre liste) ou encore des journaux (notamment le magazine *Forbes*<sup>1236</sup>).

En 2014, la Cellule de lutte contre les paradis fiscaux, créée au sein du service de Coordination Anti-Fraude (CAF), indiquait se référer à la liste noire élaborée par l'OCDE en plus de la liste belge. C'est pourquoi la liste établie par l'OCDE mérite d'être ici mentionnée.

326. L'OCDE établit en réalité trois listes : une liste noire reprend les pays qui ne respectent pas les critères de l'OCDE, une liste grise reprend les pays qui se sont engagés à le faire et une liste blanche reprend ceux qui s'y conforment substantiellement.

Les critères de l'OCDE se confondent avec les caractéristiques communes des paradis fiscaux que nous avons évoquées plus haut : fiscalité faible ou inexistante ; absence de transparence, absence d'échange de renseignements fiscaux avec d'autres États ; absence d'activités substantielles et utilisation de sociétés écrans exerçant une activité fictive.

En avril 2009, la Belgique s'était vue reprise dans la liste grise au motif que son secret bancaire faisait obstacle à l'échange de renseignements avec les administrations fiscales étrangères. Elle s'était alors hâtée de signer de nouvelles conventions fiscales, d'introduire de nouvelles hypothèses de levée au secret bancaire et de mettre en œuvre l'échange automatique de

---

<sup>1230</sup> Le 17 mai 2019, les Bermudes ont été retirés de la liste et placés sur liste grise.

<sup>1231</sup> Le 14 juin 2019, le Conseil a jugé que la Dominique respectait tous ses engagements et l'a complètement retirée de la liste.

<sup>1232</sup> Le 10 octobre 2019, les Îles Marshall sont passées de la liste noire à la liste grise.

<sup>1233</sup> Le GAFI actualise régulièrement sa liste des pays et territoires non coopératifs (PTNC) sur son site Internet : [www.fatf-gafi.org](http://www.fatf-gafi.org) (consulté le 26 avril 2019).

<sup>1234</sup> Voy. la liste « sans filtre » des paradis fiscaux établie par Oxfam (58 pays) disponible sur [www.oxfamfrance.org/inegalites-et-justice-fiscale/paradis-fiscal-quelle-definition-et-quels-pays/](http://www.oxfamfrance.org/inegalites-et-justice-fiscale/paradis-fiscal-quelle-definition-et-quels-pays/) (consulté le 26 avril 2019). Voy. aussi, à propos de la nouvelle liste de paradis fiscaux établie par l'UE : J. LANGEROCK, *Rapport : Tirés d'affaire*, Oxfam International, 7 mars 2019.

<sup>1235</sup> Voy. le *Financial Secrecy Index* disponible sur [www.financialsecrecyindex.com/](http://www.financialsecrecyindex.com/) (consulté le 26 avril 2019). Celui-ci est complété depuis le 28 mai 2019 par le *Corporate Tax Haven Index* disponible sur [www.corporatetaxhavenindex.org/](http://www.corporatetaxhavenindex.org/) (consulté le 28 décembre 2019).

Ce nouvel index classe les paradis fiscaux du point de vue des multinationales.

<sup>1236</sup> R. MURPHY, « World's Best Tax Havens », *Forbes*, 7 juin 2010, disponible sur [www.paradisfiscaux20.com](http://www.paradisfiscaux20.com) (consulté le 13 janvier 2019).



renseignements de revenus non financiers. Suite à ces modifications, elle a été retirée de la liste grise et placée sur la liste blanche.

*c) L'élaboration de listes noires au niveau belge*

327. La notion de « paradis fiscal » ne jouit pas d'une définition légale en Belgique<sup>1237</sup>. Plusieurs dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 y font pourtant référence, sans toutefois utiliser l'expression telle quelle<sup>1238</sup>.

Il découle de ces dispositions qu'un paradis fiscal est un pays où le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu (IPP ou ISOC) ou est soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel il serait soumis en Belgique. Le paradis fiscal peut être associé à l'emploi d'un véhicule juridique particulier considéré comme suspect en ce qu'il permet de réduire la charge fiscale en toute opacité<sup>1239</sup>.

328. Plusieurs listes sont publiées en Belgique en lien avec les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992.

L'article 73<sup>4</sup><sup>quater</sup> de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 énumère les « pays où les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses » (trente-et-un pays) dans le cadre de la déduction des revenus définitivement taxés<sup>1240</sup> tandis que l'article 179 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 énumère les « états à fiscalité inexistante ou peu élevée » (trente pays) dans le cadre de l'obligation de déclaration des constructions juridiques prévue à l'article 307, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 5, b, du Code des impôts sur les revenus 1992. Les deux listes sont différentes, ce qui complique l'appréhension de la notion de « paradis fiscal » en Belgique. Deux arrêtés royaux précisent par ailleurs quelles sont les constructions juridiques visées par la taxe Caïman<sup>1241</sup>.

Plus intéressante est la définition fournie par les dispositions relatives à l'obligation de déclarer les paiements effectués vers des « paradis fiscaux ».

Dans ce cadre, il faut entendre par « paradis fiscal » :

« un État qui

a) soit au moment où le paiement a eu lieu, est considéré par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un État n'ayant pas mis

---

<sup>1237</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, pp. 52-57.

<sup>1238</sup> Voy. not. les articles 26 et 54 du C.I.R. 92 ainsi que l'article 198, 11° et l'article 203 du même Code.

<sup>1239</sup> Dans le cadre de l'application de la taxe Caïman, une construction juridique peut viser une relation de fiducie, un contrat (*trust*) ou une entité juridique dotée de la personne juridique (article 2, § 1<sup>er</sup>, 13°, du C.I.R. 92).

<sup>1240</sup> Article 203 du C.I.R. 92.

<sup>1241</sup> Arrêté royal du 18 décembre 2015 d'exécution de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 13°, b), alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 29 décembre 2015 ; arrêté royal de 23 août 2015 portant exécution de l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 13°, b), alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 28 août 2015.



effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande;

b) soit figure sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Pour l'application de l'alinéa 1<sup>er</sup>, on entend par État, un État indépendant qui est reconnu par la majorité des membres des Nations Unies, ou une partie de cet Etat qui est compétente de façon autonome sur le plan de la détermination de la base imposable ou du taux d'imposition de l'impôt des sociétés, global ou partiel, et on entend par un Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée, un Etat qui ne fait pas partie de l'Espace économique européen et:

- qui ne soumet pas les sociétés à un impôt des sociétés sur les revenus d'origine domestique ou d'origine étrangère, soit;

- dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est inférieur à 10 % ou ;

- dont le taux de l'impôt des sociétés correspondant à la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieur à 15 %.

La liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée est fixée par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. Cette liste est mise à jour par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres »<sup>1242</sup>.

#### d) L'indigence du « blacklisting »

329. Dans les faits, il apparaît que l'établissement de listes de paradis fiscaux n'est pas à même de lutter efficacement contre les paradis fiscaux.

Ces listes peuvent tout d'abord manquer de fiabilité. Si l'on reprend le cas du Panama, par exemple, place financière au cœur des mécanismes de planification fiscale agressive dénoncés dans le scandale des « *Panama Papers* », on constate en effet qu'il ne figurait pas, au moment où le scandale a éclaté, sur toutes les listes alors en circulation<sup>1243</sup>.

L'effet dissuasif du « *Naming & Shaming* » est ensuite aléatoire. Il n'est pas certain qu'inscrire un pays sur une liste noire a pour effet de dissuader les investisseurs d'y placer leur capital. L'effet observé est plutôt inverse. Dans son ouvrage « *La richesse cachée des nations* », Gabriel Zucman propose d'appliquer aux paradis fiscaux des sanctions douanières proportionnées aux pertes qu'ils font subir aux autres pays<sup>1244</sup>. L'opacité financière, comme l'émission de gaz à effet de serre, a en effet « un coût pour le monde entier que les paradis fiscaux choisissent d'ignorer. Il s'agit, en langage économique, d'une "externalité négative". La solution à ce problème est connue depuis les travaux réalisés par l'économiste anglais Arthur Cecil Pigou il

---

<sup>1242</sup> Articles 198, 10°, et 307, § 1/2, du C.I.R. 92.

<sup>1243</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 56, note 44.

<sup>1244</sup> L'économiste propose un plan d'action en trois points. Si ce plan d'action présente des défauts, dont certains sont épinglés par l'économiste lui-même, et n'est pas exempt de tout biais idéologique, il a le mérite d'ouvrir le débat vers des pistes concrètes de solution (G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, pp. 95-124).

y a un siècle : c'est une taxe égale aux pertes que subissent les pays étrangers »<sup>1245</sup>. Mais de telles sanctions doivent être appliquées par une coalition suffisante de pays pour être efficaces. L'idéal serait bien entendu que tout le monde joue le jeu de la transparence. Si la transparence devient la norme, ce sont de fait les pays qui pratiquent le secret qui seront écartés du marché<sup>1246</sup>.

Du principe du « pollueur-payeur », on passe alors à celui de l'« occulteur-payeur ». De même que le non-respect des normes environnementales donne un avantage concurrentiel aux entreprises qui s'y livrent, le non-respect des normes de transparence financière offre un avantage concurrentiel aux institutions financières *offshore*. Dans une telle situation, l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) permet d'appliquer des droits de douane supplémentaire afin de compenser le préjudice subi<sup>1247</sup>. De telles sanctions ne pourraient cependant pas être appliquées aux paradis fiscaux situés au sein de l'Union européenne, tels que le Grand-Duché du Luxembourg, en vertu des traités européens.

Mais encore faut-il pouvoir chiffrer le coût exact de ces pratiques déloyales, ce qui n'est pas une mince affaire et évaluer dans quelle mesure la suppression totale des paradis fiscaux ne pourrait pas, elle aussi, causer un préjudice à la collectivité. Au surplus, il peut être jugé inadéquat de faire supporter l'ensemble du préjudice causé par l'opacité financière sur les juridictions non coopératives dès l'instant où d'autres acteurs participent aussi à cet environnement opaque, tels que les cabinets d'audit, les fiduciaires ou les grandes multinationales dont le siège social est souvent établi dans un pays ou un territoire *onshore*<sup>1248</sup>. Ceci étant dit, rien empêche de mettre en cause la responsabilité de ces acteurs sur la base d'autres principes<sup>1249</sup>, tels que la responsabilité sociale d'entreprise et l'éthique fiscale, que nous évoquons plus loin dans le présent titre.

330. Gabriel Zucman n'est pas le seul économiste à militer en faveur du démantèlement des paradis fiscaux. Un mois après que n'éclatent les « *Panama Papers* », ce sont près de 300 économistes de renom qui ont lancé un appel à l'éradication des paradis fiscaux à l'occasion d'une tribune ouverte par l'ONG Oxfam<sup>1250</sup>. Parmi eux, Gabriel Zucman, Thomas Piketty ou encore Jeff Sachs. Le prix Nobel d'économie Joseph Stiglitz et l'avocat Mark Pieth, interviennent également régulièrement dans les médias pour dénoncer leurs dangers<sup>1251</sup>. Tous deux nommés experts du Comité indépendant d'experts pour le centre de services financiers et d'entreprises du Panama, mis sur pied en réaction au scandale éponyme, ils ont décidé de

---

<sup>1245</sup> G. ZUCMAN, *ibidem*, p. 98.

<sup>1246</sup> En ce sens, voy. aussi J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016, p. 22.

<sup>1247</sup> G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 99.

<sup>1248</sup> En ce sens, voy. not. les propos tenus par William Bourdon, avocat du lanceur d'alerte des « *Lux Leaks* », Antoine Deltour, dans l'émission radio « *Les Matins de France Culture* » le 7 novembre 2017. Notons que la responsabilité des multinationales ne peut être actionnée sans en faire des sujets de droit à part entière, ce qui est une question actuellement délicate. Sur la question, voy. not. A. DENEULT, *De quoi Total est-elle la somme? Multinationales et perversion du droit*, Québec, Écosociété, 2017.

<sup>1249</sup> Voy. spéc. les réflexions de Ludo Cornélis qui propose de mettre en cause la responsabilité extracontractuelle de ceux qui pratiquent ou mettent en œuvre l'évasion fiscale agressive et partant à imposer une obligation de réparation intégrale du dommage qui en résulte pour la masse des contribuables (L. CORNÉLIS, « La responsabilité: source de déception et de désespoir » in *Liber Amicorum François Glansdorff et Pierre Legros* (E. VAN DEN HAUTE & C. ALTER, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 106).

<sup>1250</sup> M. GOLLA, « 300 économistes appellent à éradiquer les paradis fiscaux », *Le Figaro.fr*, 12 mai 2016 (consulté le 12 janvier 2019)

<sup>1251</sup> Voy. not. J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016.

démissionner à la suite du refus du gouvernement panaméen de s'engager à rendre public leur rapport et de leur manque de sincérité dans leurs engagements en faveur d'une plus grande transparence<sup>1252</sup>. Du côté de la classe politique, les députés, belges ou européens, en général de gauche, déclarent régulièrement agir dans le sens de leur suppression.

## Conclusion

331. Fer de lance des gouvernements occidentaux, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales figure dans les programmes politiques de la plupart des États du monde. Principal levier financier des États modernes, l'impôt façonne la société d'aujourd'hui et de demain. Il combat les inégalités et oriente les comportements vers un comportement plus responsable.

Les mesures prises par l'OCDE et l'Union européenne se sont particulièrement concentrées sur le renforcement de la transparence fiscale et sur le démantèlement des paradis fiscaux. L'opacité qui a permis à la fraude et à l'évasion fiscales de prospérer doit cesser.

Dans ce combat, les décideurs politiques font de plus en plus en appel à la vigilance des personnes privées, et spécialement des acteurs du terrain et des *insiders*. Il est effectivement patent qu'une partie substantielle des dispositifs frauduleux et/ou abusifs échappent à la surveillance des autorités publiques. Dissimulés de façon ingénieuse, ces dispositifs ne peuvent être détectés que grâce au concours de sources internes aux organisations qui les mettent en place. La dénonciation se présente alors comme un outil de transparence fiscale.

332. Chemin faisant, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est devenue une préoccupation sociétale de première plan. La société civile se mobilise activement en faveur du démantèlement du système *offshore*. La presse d'investigation mène et publie assidûment des enquêtes sur le sujet<sup>1253</sup>. Même le septième art s'est mise à produire des œuvres engagées sur le sujet<sup>1254</sup>.

---

<sup>1252</sup> J. E. STIGLITZ & M. PIETH, « The Real Scandal Behind the Panama Papers », *Vanity Fair*, 29 September 2016 (consulté le 12 janvier 2019).

<sup>1253</sup> Voy. par exemple *Treasure Islands : Tax Havens and the Men who Stole the World* (2011) du journaliste britannique d'investigation Nicholas SHAXSON ; l'enquête des deux journalistes allemands, Bastian OBERMAYER et Frederik OBERMAIER, à la base du scandale des « Panama Papers » : *The Panama Papers: Breaking the Story of How the Rich and Powerful Hide Their Money* (2016) ou encore le rapport du journaliste et économiste Christophe CHAVAGNEUX : « Combattre les paradis fiscaux: ce qui a été fait et ce qui devrait être fait » (2015) réalisé pour Eva Joly, députée européenne du groupe Verts/Ale, disponible sur [www.greens-efa-service.eu](http://www.greens-efa-service.eu) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1254</sup> En guise d'illustration, citons le tout récent film de Steven Soderbergh sorti sur *Netflix* le 18 octobre 2019: « *The Laundromat : L'affaire des Panama Papers* ».

## Chapitre 2. Le renouveau de l'exécution des normes fiscales

### Introduction

333. L'histoire nous a montré que la dénonciation était traditionnellement conçue comme un outil d'exécution privée de la loi. Indispensable dans les États en manque de moyens et/ou en quête de légitimité, elle s'avère aussi utile dans les États démocratiques modernes. L'appel croissant à la vigilance des personnes privées a, en outre, pour effet de renforcer la place de la dénonciation au sein des mécanismes d'exécution des lois. C'est toutefois à l'État qu'il incombe principalement ou exclusivement de faire respecter les lois, la dénonciation étant conçue comme un outil de collaboration (section 1).

Les États n'ont pas pour autant l'apanage du recours à la dénonciation. À la faveur de programmes de *compliance* et du mouvement de responsabilité soci(ét)ale, les entreprises mettent en place des dispositifs de dénonciation professionnelle en vue de garantir tant le respect des lois que des normes et codes de conduite qui leur sont applicables (section 2).

### Section 1. Le renouveau de l'exécution par les États

334. Dans notre tradition constitutionnelle, l'exécution des lois est en principe publique. C'est aux autorités étatiques, en l'occurrence à l'administration fiscale, de veiller à l'exécution de la loi fiscale (§ 1). Quoique la coopération des tiers ait toujours existé dans notre système fiscal, il faut convenir qu'elle a pris une part grandissante ces dernières années, comme l'illustre le mouvement d'institutionnalisation de la dénonciation fiscale (§ 2).

#### § 1. L'exécution de la loi fiscale par l'administration

335. D'après le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu, la fonction exécutive concerne, en son sens strict, la « mise à effet des lois ». Dans les états de classification trialiste tels que la Belgique, la fonction consiste « à accomplir les actes nécessaires à l'application non contentieuse des lois (n'incluant alors pas la fonction juridictionnelle) » par contraste avec les états de classification dualiste<sup>1255</sup>.

En règle, la fonction exécutive est exercée en Belgique par des organes de l'État ou en collaboration avec des organes de l'État dans le respect ou en vertu de la loi.

L'administration fiscale est chargée de veiller à l'exécution de la loi fiscale (A). Dans ce cadre, elle peut solliciter la coopération des contribuables ou des tiers (B).

---

<sup>1255</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, pp. 359-360.

*A. Le monopole public dans l'exécution de la loi fiscale*

336. La Cour constitutionnelle définit l'impôt comme « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »<sup>1256</sup>. Quant à la Cour de cassation, elle précise que l'impôt constitue « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affectés aux services d'utilité publique »<sup>1257</sup>.

Les deux hautes juridictions soulignent donc que l'impôt est un prélèvement perçu par les pouvoirs publics<sup>1258</sup>. Sauf convention ou décision de justice, les pouvoirs privés ne peuvent légalement revendiquer un prélèvement de la part des citoyens.

Il appartient à l'administration fiscale de veiller à la perception effective de l'impôt, et plus largement à l'exécution de la loi fiscale. L'administration est amenée dans ce cadre à interpréter la loi fiscale<sup>1259</sup>.

337. La perception effective de l'impôt suppose toutes les opérations liées à l'établissement et au recouvrement de l'impôt<sup>1260</sup>.

L'établissement de l'impôt repose sur une série de traitements d'informations : soit que l'administration doit vérifier l'exactitude des données transmises par le contribuable, soit qu'elle doit compléter des informations qu'elle n'a pas reçues. L'administration vérifie l'exactitude des données mentionnées dans la déclaration fiscale. L'administration dispose, pour ce faire, de pouvoirs d'investigation exorbitants, parmi lesquels figurent la demande de renseignements aux contribuables et aux tiers. C'est à ce stade que la dénonciation intervient dans la procédure fiscale.

Le recouvrement de l'impôt consiste, quant à lui, dans la perception du montant d'impôt payé par le contribuable par l'État. Si le contribuable refuse de payer spontanément l'impôt établi (tel qu'établi dans l'avertissement-extrait de rôle, l'accord ou le procès-verbal de contrôle ou après contestation), l'administration fiscale peut réclamer son exécution forcée en passant par un huissier de justice, qui est un officier ministériel. L'administration peut se produire elle-même une contrainte en vue de fonder l'exécution forcée.

---

<sup>1256</sup> Voy. not. C.C., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1. ; C.C., 19 avril 2006, n° 52/2006, B.4.1.

<sup>1257</sup> Cass. (1<sup>ère</sup> ch.), 20 mars 2003, *Arr. Cass.*, 2003, liv. 3, p. 665 ; *A. & M.*, 2003, liv. 4, p. 301 ; *F.J.F.*, 2003, liv. 7, p. 647 ; *J.L.M.B.*, 2003, p. 1186 ; *Pas.*, 2003, liv. 3, p. 556 ; *T.B.P.*, 2004, liv. 10, p. 650. Voy. aussi Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191 ; Cass., 12 octobre 1954, *Bull. et Pas.*, 1955, I, p. 106 ; Cass., 29 octobre 1968, *Bull. et Pas.*, 1969, I, p. 225.

<sup>1258</sup> Voy. aussi M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, p. 11.

<sup>1259</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome II, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, p. 272.

<sup>1260</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *ibidem*, p. 272.

Le recours à une forme de privatisation partielle ou d'externalisation<sup>1261</sup> au stade de la perception de l'impôt est une pratique courante au cours de l'histoire. Le régime de la ferme générale en est un exemple<sup>1262</sup>.

Les compagnies fermières ont connu leur apogée aux XVI<sup>e</sup> et XVIII<sup>e</sup> siècles en France. Elles recevaient par adjudication au travers d'un cahier de charges très précis le pouvoir de percevoir divers impôts indirects<sup>1263</sup>. Une telle activité comportait un risque dès lors que le « salaire » (leur bénéfice) consistait dans la différence entre le prix d'adjudication – montant fixe à verser au Trésor – et le montant des impôts perçus. Les années où l'activité économique était faible, en raison de crises, de famines ou de guerre, le revenu fiscal était corrélativement faible, et ce au risque des compagnies fermières.

Impopulaire, la ferme générale a été abolie à la Révolution française. La perception de l'impôt a alors été confiée exclusivement aux agents de l'État, les fonctionnaires de l'administration fiscale. Une forme de privatisation partielle est toutefois demeurée dans le mécanisme des retenues à la source. Ce mécanisme consiste à obliger les débiteurs de revenus imposables (revenus professionnels, pension, bourse, ...) à prélever directement l'impôt afférent au revenu et à le verser au Trésor<sup>1264</sup>.

### *B. La collaboration des contribuables et des tiers dans la collecte de renseignements*

338. Comme dans la plupart des États modernes<sup>1265</sup>, le système d'imposition des revenus – qu'il s'agisse des revenus des personnes physiques, des sociétés ou des personnes morales – repose en Belgique sur un système d'auto-déclaration<sup>1266</sup> et sur le principe de collaboration entre le contribuable et l'administration fiscale<sup>1267</sup>.

---

<sup>1261</sup> La définition de l'impôt – prélèvement perçu par les pouvoirs publics – exclut aujourd'hui toute privatisation totale. La privatisation est nécessairement partielle. Elle est par ailleurs ponctuelle à la lumière de notre tradition juridique qui fait reposer, depuis la Révolution française, l'exécution des lois sur le seul appareil étatique.

<sup>1262</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome II, *op. cit.*, p. 271.

<sup>1263</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *ibidem.*, p. 271 ; Entendez-vous l'éco ?, « Le sens de l'impôt (1/4) : Du prélèvement royal à la fiscalité républicaine », émission diffusée le 12 novembre 2018 sur *France Culture* et animée par Tiphaine de Rocquigny. Le podcast de l'émission peut être réécouté sur le site Internet de *France Culture* (consulté le 30 décembre 2018).

<sup>1264</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome II, *op. cit.*, pp. 316-317.

<sup>1265</sup> Pour une comparaison, voy. not. les rapports nationaux contenus in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD.

<sup>1266</sup> La taxation de la valeur ajoutée (TVA) repose aussi sur le système de l'auto-déclaration (article 53 CTVA). Le prélèvement de la TVA repose par ailleurs sur un système d'auto-liquidation dès lors que le redevable paie le montant d'impôts déclaré.

<sup>1267</sup> Voy. not. J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge » in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure* (M. BOURGEOIS & J.-P. BOURS, dir.), C.U.P., vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 77 et s. Le texte est disponible sur [www.bours-law.be](http://www.bours-law.be) (consulté le 8 août 2016) ; E. TRAVERSA & C. FRANSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus » in *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités* (J. BUBLLOT, C. FRANSEN, M. KRINGS, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 10 ; S. DE RAEDT & A. LACHAPPELLE « National report of Belgium » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 4-15 du rapport en ligne.

À la différence d'autres États en revanche, la Belgique ne connaît pas la procédure de divulgation volontaire. Les techniques d'enquête et de contrôle évoluent cependant dans un sens plus coopératif que conflictuel<sup>1268</sup>.

Il est en effet reconnu que des actions positives de la part de l'État vis-à-vis des contribuables, faisant état d'une relation de confiance, renforcent l'engagement de ces derniers dans le système fiscal et partant le degré de civisme fiscal<sup>1269</sup>. L'administration fiscale belge a adopté cette logique de réciprocité, et plus précisément ce que les sciences du comportement appellent le « *nudging* », dans ses lettres de rappel à l'IPP<sup>1270</sup>. Le *nudging* consiste *grosso modo* pour l'administration fiscale à adopter un ton plus accessible et plus positif dans sa communication de façon à inciter, sur un ton quasi amical, le contribuable à s'exécuter rapidement. L'opération de *nudging* s'est soldée par des résultats positifs et a été poursuivie<sup>1271</sup>. Sur le fond également, des changements sont perceptibles. Ainsi, depuis mai 2017, l'application *Tax-on-Web* accueille le contribuable qui souhaite déposer sa déclaration fiscale en ligne avec un graphique expliquant à quoi sert le paiement des impôts.

Dans le cadre de la présente étude, il apparaît utile de revenir brièvement sur les obligations actuellement à charge des contribuables et des tiers afin de pouvoir apprécier l'étendue du futur système d'alerte fiscale<sup>1272</sup>.

339. Le contribuable est tenu de déposer annuellement une déclaration fiscale en vertu de l'article 305 du Code des impôts sur les revenus 1992. Le dépôt peut avoir lieu électroniquement via la plateforme sécurisée « *Tax-on-web* ». Les sociétés et les personnes morales sont tenues de procéder électroniquement depuis 2014<sup>1273</sup>.

Les informations demandées au contribuable dans le cadre de sa déclaration fiscale sont de plus en plus nombreuses.

Depuis l'exercice d'imposition 2014, le contribuable est tenu de mentionner dans sa déclaration fiscale l'existence d'une construction juridique dont lui, son conjoint ou les enfants sur lesquels

---

<sup>1268</sup> S. DE RAEDT & A. LACHAPPELLE, « National report of Belgium », *ibidem*, p. 6. Sur le sujet, voy. not. K. WAUTERS, « De introductie van 'Cooperative Compliance' in België: tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren... », *T.F.R.*, n<sup>os</sup> 549-550, pp. 894 et s. Voy. aussi au-delà du droit belge, K. BRONZEWSKA, *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*, Amsterdam, IBFD, 2016.

<sup>1269</sup> FELD & FREY (2002), SMITH & STALANS (1991), SMITH (1992) cités in J. ALM & B. TORGLER, « Culture Differences and Taxes Morale in the United States and in Europe », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, Iss. 2, 2006, pp. 224 et 234-235.

<sup>1270</sup> Sur le recours au *nudging* par l'administration fiscale belge, voy. not. D. VAN HOUT, « Gedragsbeïnvloeding in het belastingrecht : are you 'nudge' ? », *T.F.R.*, 2018, pp. 928-935.

<sup>1271</sup> Les résultats du projet « *Nudging* » (2016 et 2017) sont disponibles sur le site Internet du SPF Finances.

<sup>1272</sup> Atteinte potentielle au droit à la protection des données à caractère personnel, l'alerte fiscale ne peut effectivement être réceptionnée en droit belge que dans la mesure où elle est nécessaire à l'exécution des missions légales de l'administration fiscale et partant proportionnée au regard des pouvoirs d'investigation dont celle-ci jouit. L'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions (*M.B.*, 24 août 2012) énonce que le « Service public fédéral Finances collecte et traite des données à caractère personnel afin d'exécuter ses missions légales ». Sur les limites de la dénonciation induites par le droit à la protection des données à caractère personnel, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1165 et s.)

<sup>1273</sup> Certains contribuables bénéficient d'une déclaration simplifiée, en ce sens qu'elle est pré-remplie et ne demande qu'à être vérifiée par le contribuable. Il s'agit des contribuables qui jouissent d'une situation fiscale stable et simple ou qui bénéficient d'une allocation (pension, bourse, etc.). Depuis l'exercice d'imposition 2018, la vérification ne requiert même plus d'action positive de la part du contribuable concerné.

il exerce l'autorité parentale, est soit un fondateur de la construction juridique, soit a recueilli un dividende ou bénéficié d'une manière quelconque de tout autre avantage octroyé par une construction juridique pendant la période imposable<sup>1274</sup>. À côté de cette obligation, il faut noter également l'obligation déclarative imposée aux sociétés dans le cadre de la documentation de prix de transfert et la déclaration pays-par-pays<sup>1275</sup> dérivant de l'Action 13 du Plan d'Action BEPS<sup>1276</sup>.

Comme le font remarquer Edoardo Traversa et Christophe Franssen, le contribuable communique, via sa déclaration fiscale, « quantité d'informations personnelles concernant tant ses revenus – hauteur, nature, origine – que sa situation personnelle – état civil, personnes à charge – et patrimoniale – comptes bancaires étrangers, contrats d'assurance-vie étrangers et constructions juridiques »<sup>1277</sup>. Ce faisant, il n'est pas surprenant que la Cour européenne des droits de l'homme ait reconnu que les informations fiscales tombaient sous le coup du droit à la vie privée<sup>1278</sup> et que leur traitement pouvait requérir le respect des règles européennes de protection des données dès l'instant où elles concernent une personne physique identifiée ou identifiable<sup>1279</sup>. Ces informations ne sont par ailleurs pas toutes strictement nécessaires au calcul de l'impôt dès lors que certains revenus communiqués ne sont pas taxés<sup>1280</sup>. Certaines informations concernent du reste l'identité de tiers qui pourraient, à un moment donné, fournir de précieuses informations à l'administration fiscale.

L'inévitable atteinte au droit à la vie privée du contribuable qu'emporte l'obligation de déposer annuellement une déclaration fiscale est toutefois compensé par le fait que ladite déclaration fiscale bénéficie d'une présomption non irréfragable d'exactitude en vertu de l'article 339 du Code des impôts sur les revenus 1992. En l'absence d'une déclaration fiscale, l'administration fiscale devrait effectivement s'immiscer dans la vie privée des contribuables pour collecter les renseignements pertinents<sup>1281</sup>, à moins de se baser exclusivement sur la collaboration des tiers, ce qui menacerait la paix sociale.

340. La déclaration fiscale lie donc les autorités fiscales jusqu'à preuve du contraire. Cela signifie que les autorités fiscales sont tenues de procéder à l'enrôlement de l'impôt sur la base des données déclarées par le contribuable à la condition toutefois que la déclaration réponde

---

<sup>1274</sup> Article 307, § 1/1, c), du C.I.R. 92.

<sup>1275</sup> Articles 321/1-321/7 du C.I.R. 92.

<sup>1276</sup> Sur l'Action 13 du Plan d'action BEPS, voy. *supra* nos 178 et 298-299.

<sup>1277</sup> E. TRAVERSA & C. FRANSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus » in *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités* (J. BUBLLOT, C. FRANSSEN, M. KRINGS, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 10.

<sup>1278</sup> Dans le domaine fiscal, la Cour européenne des droits de l'homme a par exemple jugé que constituaient des informations personnelles relevant de la vie privée des informations se rapportant aux revenus de capital (Comm. eur. D.H., déc. *F.S v. Germany*, 27 novembre 1996, p. 3), aux dépenses personnelles (Comm. eur. D.H., déc. *X. c. Belgique (Hardy-Spirlet)*, 7 décembre 1982, p. 233, note Dassesse) ou encore aux comptes bancaires (Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, 7 juillet 2015, § 51).

<sup>1279</sup> Sur la portée du droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel dans la collecte de renseignements par l'administration fiscale en droit belge, voy. S. DE RAEDT, *De draagwijdte van het recht of privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Brussel, Larcier, 2017.

<sup>1280</sup> En ce sens, voy. S. DE RAEDT & A. LACHAPPELLE « National report of Belgium » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 5 du rapport en ligne.

<sup>1281</sup> En ce sens, voy. P. MALHERBE & E. TRAVERSA, « Du secret en droit fiscal » in *L'entreprise et le secret* (V. CASSIERS & S. GILSON, dir.), coll. CRIDES, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 266-269.



aux formalités légales et qu'elle ait été soumise dans le délai légal<sup>1282</sup>. Il en découle que le contribuable débute le jeu fiscal avec un avantage de taille puisque c'est lui qui commence : il décrit *sa* réalité. Reste à l'administration fiscale de vérifier et de démontrer si cette réalité n'est pas mensongère ou fictive<sup>1283</sup>.

Les informations dont dispose l'administration fiscale pour vérifier l'exactitude de la déclaration fiscale peuvent provenir de sources variées. La loi fiscale confère effectivement à l'administration une batterie de pouvoirs d'investigation et de contrôle<sup>1284</sup>. Aussi exorbitants soient les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale, ils n'en sont pas moins limités<sup>1285</sup>. Conformément au principe de la légalité formelle, tel que consacré à l'article 105 de la Constitution<sup>1286</sup>, l'administration fiscale ne peut agir que dans les limites des attributions qui lui sont conférées par la loi et conformément aux missions que la loi lui a expressément confiées<sup>1287</sup>. À côté des principes constitutionnel de droit fiscal<sup>1288</sup>, le respect des droits fondamentaux est, par ailleurs, venu fortement circonscrire l'action de l'administration fiscale depuis quelques années<sup>1289</sup> selon un mouvement dit de « constitutionnalisation » du droit fiscal<sup>1290</sup>.

L'institution de la dénonciation n'échappe pas non plus au mouvement de constitutionnalisation de l'ordre juridique. L'impact est particulièrement saisissant du point de vue des droits fondamentaux, lesquels offrent un surplus de légitimité jamais obtenu au cours de l'histoire tout en posant de sérieux garde-fous face aux risques d'abus<sup>1291</sup>.

---

<sup>1282</sup> Article 353 du C.I.R. 92.

<sup>1283</sup> Lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus nets et les autres éléments que le contribuable a mentionnés dans sa déclaration fiscale, elle fait connaître à celui-ci, par lettre recommandée à la poste, les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier la rectification. Le contribuable dispose alors d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis pour faire valoir ses observations (article 346 du C.I.R. 92). Si le contribuable néglige de déposer sa déclaration fiscale, de se conformer aux formalités légales ou de respecter les délais de dépôt, l'administration peut procéder à la taxation d'office en raison du montant des revenus imposables qu'elle peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose (article 351 du C.I.R. 92).

<sup>1284</sup> Articles 315 et s. du C.I.R. 92. Les dispositions relatives aux pouvoirs d'investigation et de contrôle du fisc débutent par l'obligation imposée au contribuable de communiquer, sans déplacement, certains livres et documents.

<sup>1285</sup> M. BOURGEOIS & C. VERSCHEURE, « Antigone » en droit fiscal : quelle évolution ? » in *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies* (I. RICHELLE & M. BOURGEOIS, dir.), C.U.P., vol. n° 172, Liège, Anthémis, 2017, p. 212.

<sup>1286</sup> L'article 105 de la Constitution énonce que « le Roi n'a d'autres pouvoirs que ceux que lui attribuent formellement la Constitution et les lois particulières portées en vertu de la Constitution même » (voy. not. H. SIMONART, « L'article 105 » in *La Constitution. Lignes & entrelignes* (M. VERDUSSEN, dir.), Bruxelles, Le Cri, 2004, pp. 247-249).

<sup>1287</sup> E. TRAVERSA & C. FRANSSSEN, *op. cit.*, pp. 12-13.

<sup>1288</sup> Sur les principes constitutionnel de droit fiscal, voy. l'œuvre pionnière de Elisabeth Willemart : *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999. Voy. aussi F. DELPÉRIÉ, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique belge », *R.B.D.C.*, 1998, pp. 219-232 ; L. FAVOREU, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique. Considérations générales », *R.B.D.C.*, 1998, pp. 233-243.

<sup>1289</sup> Sur le respect des droits fondamentaux en droit fiscal, voy. l'ouvrage pionnier de Vincent Sepulchre : *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004.

<sup>1290</sup> La notion de « constitutionnalisation de l'ordre juridique » exprime « le fait qu'une matière ou une discipline juridique subit l'influence des normes constitutionnelles et que, sans être évidemment remplacées par celles-ci, les règles qui régissent ladite matière doivent désormais être appliquées ou interprétées en tenant compte des exigences constitutionnelles » (L. FAVOREU, *op. cit.*, p. 234).

<sup>1291</sup> Sur la reconfiguration des limites à la dénonciation fiscale sous l'angle des droits fondamentaux, voy. *infra* n°s 1066 et s.

341. Les pouvoirs d'investigation et de contrôle dont jouit l'administration fiscale pour vérifier l'exactitude de la déclaration fiscale reposent prioritairement sur la collaboration du contribuable<sup>1292</sup>. Le contribuable appelé à collaborer est tenu de s'exécuter sous peine d'être taxé d'office, sur la base des informations en possession de l'administration, et d'encourir des sanctions administratives et/ou pénales.

La collaboration du contribuable n'est toutefois pas toujours nécessaire. La consultation de l'information publique représente aujourd'hui plus que jamais une source importante de renseignements pour le fisc. Les renseignements peuvent être tirés de l'observation de lieux privés accessibles au public mais aussi de la consultation de pages Internet tels que *Facebook* ou *Google Street View*. Ces sites peuvent révéler, par les commentaires et photos qu'ils contiennent, certains signes d'aisance qui n'auraient pas été traduits de façon chiffrée dans la déclaration fiscale d'un contribuable déterminé<sup>1293</sup>.

L'utilisation de ces informations par le contrôleur fiscal en vue d'une rectification n'a pas été jugée illégale par la Cour d'appel d'Anvers en 2011<sup>1294</sup>. De même, le Ministre Didier Reynders, interrogé sur ce point en 2009, avait répondu que les renseignements trouvés sur des sites de réseaux sociaux ne constituaient pas des preuves en soi mais pouvaient être le point de départ d'investigations<sup>1295</sup>. Reste à savoir si cette façon de procéder est conforme au modèle de société auquel la société moderne, qu'elle soit belge ou non, aspire.

342. Au demeurant, le contribuable ne représente pas l'unique source d'informations de l'administration fiscale. Celle-ci reçoit ou peut requérir des informations de la part de certains acteurs privés gravitant autour du contribuable, dits « tiers », ou d'autres autorités publiques, qu'elles soient belges ou étrangères.

Les agents du fisc ont le droit de recueillir des autres administrations tout renseignement propre à assurer l'exacte perception des impôts en vertu des principes de non-cloisonnement entre administrations et de l'affectation universelle de l'information fiscale régulièrement obtenue, consacrés aux articles 335 et 336 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1296</sup>. Dans le contexte de l'e-gouvernement, ce décloisonnement doit être lu en combinaison avec le principe de la collecte unique des données, qui « consiste à ne demander qu'une seule fois aux citoyens les informations qui les concernent, à la différence de ce qui se faisait dans l'administration traditionnelle où les individus devaient souvent communiquer leurs données à chaque administration avec laquelle ils étaient en contact »<sup>1297</sup>.

---

<sup>1292</sup> Sur les pouvoirs d'investigation et de contrôle du fisc, voy. not. M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 177-272 ; E. TRAVERSA & Ch. FRANSSSEN, *op. cit.*, pp. 14-39 ; J.-P. BOURS, « Étendue et limites ... », *op. cit.*, pp. 77 et s.

<sup>1293</sup> A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (1<sup>ère</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n° 9, pp. 28-29.

<sup>1294</sup> Anvers, 22 février 2011, *Fisc. act.*, liv. 16, 2011, p. 9.

<sup>1295</sup> Réponse donnée le 2 juin 2009 à la question de H. Goyvaerts, *Q.R.*, Ch., 2008-2009, n° 52-63, pp. 94-95.

<sup>1296</sup> Voy. not. E. TRAVERSA & Ch. FRANSSSEN, *op. cit.*, p. 12 ; S. DE RAEDT & A. LACHAPPELLE « National report of Belgium », *op. cit.*, p. 9.

<sup>1297</sup> E. DEGRAVE, *L'e-gouvernement et la protection de la vie privée. Légimité, transparence et contrôle*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 37.

Ces principes ne permettent pas à une administration de se procurer des renseignements en vue de les transmettre à une autre administration qui n'aurait pas pu, légalement, obtenir lesdits renseignements. Un tel procédé serait de fait constitutif d'un détournement de procédure<sup>1298</sup>.

La collaboration des autorités publiques étrangères a, quant à elle, déjà été évoquée plus haut dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>1299</sup>.

La collaboration des « tiers » mérite d'être examinée dans un point spécialement dédié car c'est là que l'institution de la dénonciation fait surface dans le domaine fiscal.

## **§ 2. L'appel croissant à la vigilance des personnes qui gravitent autour du contribuable**

343. D'un système d'imposition fortement axé sur le contribuable, nous sommes progressivement passés, du fait de la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, à un système basé sur la coopération des citoyens, et plus précisément des « tiers ».

Au sens du droit fiscal belge, le « tiers » est une personne ayant été directement ou indirectement en relation avec un contribuable déterminé, en raison des opérations ou activités de celui-ci<sup>1300</sup>. Il s'agit donc d'une personne privée, d'un acteur non étatique, qui prête son concours à la perception de l'impôt.

La collaboration des tiers peut être obligatoire (A) ou facultative (B). La collaboration facultative se confond en grande partie avec la dénonciation fiscale traditionnelle. L'obligation de collaboration des tiers peut, quant à elle, parfois s'apparenter à une obligation de dénonciation.

### *A. La dénonciation obligatoire*

344. Lorsque l'obligation de coopération porte sur la communication de renseignements à propos de faits qui ne revêtent pas un caractère répréhensible, mais visent uniquement à garantir la juste perception de l'impôt, il ne peut assurément pas être question d'obligation de dénonciation.

Certaines personnes privées sont ainsi tenues de communiquer spontanément à l'administration fiscale, au travers de formulaires électroniques spécialement dédiés (fiche n° 281.50 remplie par l'employeur, attestation fiscale remplie par la banque, attestation fiscale remplie par l'entreprise de titres-services, etc), un certain nombre d'informations d'intérêt fiscal. La communication d'informations est justifiée par le fait que ces tiers sont débiteurs de revenus imposables (revenus professionnels, pension, bourse, ...). On parle parfois de « système de

---

<sup>1298</sup> J.-P. BOURS, « Étendue et limites ... », *op. cit.*, p. 89.

<sup>1299</sup> Pour le surplus, voy. not. S. DE RAEDT & A. LACHAPELLE « National report of Belgium », *op. cit.*, pp. 9-10.

<sup>1300</sup> Définition formulée à la lumière des articles 322 et 323 du C.I.R. 92 qui inaugurent la section du C.I.R. 92 consacrée aux obligations des tiers. En ce sens, voy. P. MIHAIL, « La portée et les raisons du secret bancaire en Belgique », *R.G.F.*, 2003, n° 2, p. 6. Voy. aussi J.-P. BOURS, « Étendue et limites ... », *op. cit.*, pp. 77 et s.

l'information à la source » pour désigner cette méthode<sup>1301</sup>. Ce système est parfois combiné avec une retenue à la source de l'impôt afférent au revenu imposable.

Les tiers peuvent également être tenus de fournir à l'administration fiscale des informations dans le cadre d'une enquête à l'encontre d'un contribuable déterminé<sup>1302</sup> ou de toute personne ou ensemble de personnes, même non nominativement désignées<sup>1303</sup>.

345. En revanche, lorsque l'obligation de coopération porte sur la communication de faits potentiellement répréhensibles, elle peut être rapprochée de la dénonciation<sup>1304</sup>. Un tiers peut être concrètement tenu de dénoncer un contribuable soit dans le cadre d'une demande de l'administration fiscale, soit dans le cadre d'une obligation légale. En l'occurrence, nous avons identifié deux obligations de dénonciation fiscale : l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs, d'une part, et l'obligation de déclaration des soupçons de blanchiment, d'autre part<sup>1305</sup>.

Comme nous l'avons annoncé, la dénonciation ne peut cependant qu'être *spontanée* sur le plan juridique. Il s'ensuit que le premier cas de figure doit être distingué de la dénonciation et ne doit donc pas être examiné dans le cadre de la présente étude.

Acteurs privilégiés de la mécanique fiscale, les institutions financières occupent logiquement une place particulière parmi les tiers appelés à communiquer des informations à l'administration fiscale, que cela soit en vertu d'une demande de renseignements ou d'une obligation légale. Jusqu'il y a peu, le « secret bancaire » faisait néanmoins obstacle à la communication d'informations de la part des institutions financières belges. Principal obstacle aux mesures de transparence fiscale prises par l'OCDE et par l'Union européenne, le « secret bancaire », ou plutôt le « devoir de discrétion bancaire », mérite quelques mots d'explications.

346. Comme nous l'avons indiqué, la Belgique a entrepris, suite à son classement dans la liste grise de l'OCDE, des mesures pour multiplier les hypothèses de levée du secret bancaire. Contrairement à une idée largement répandue, il n'a jamais existé, en Belgique<sup>1306</sup>, de « secret bancaire », tel qu'on pouvait l'entendre en Suisse ou au Luxembourg<sup>1307</sup>, c'est-à-dire au sens d'une obligation de secret professionnel dont la violation serait pénalement sanctionnée. Tout

---

<sup>1301</sup> F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome II, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, pp. 316-317.

<sup>1302</sup> Article 322 du C.I.R. 92.

<sup>1303</sup> Article 323 du C.I.R. 92.

<sup>1304</sup> Les (ultra-)libéraux formulent en général un tel constat. Voy. not. Th. AFSCHRIFT, « Notre système fiscal est entièrement fondé sur des restes de l'absolutisme », *Trends-Tendances*, 9 mars 2017, disponible en ligne (accès +), consulté le 28 mars 2017.

<sup>1305</sup> Sur ces obligations, voy. *infra* n<sup>os</sup> 777 et s.

<sup>1306</sup> Sur le « secret bancaire » en Belgique, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *La levée du secret bancaire*, Bruxelles, Larcier, 2011 ; P. MALHERBE & M. BEYNSBERGER, « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012, n<sup>o</sup> 2, pp. 57 à 72 ; J.-P. BOURS, « Le secret bancaire fiscal en Belgique – Un état des lieux », *J.T.*, 2012, pp. 205 à 218 ; P. MIHAIL, « La portée et les raisons du secret bancaire en Belgique », *R.G.F.*, 2003, n<sup>o</sup> 2, pp. 2 et s.

<sup>1307</sup> Sur ce qu'il reste aujourd'hui du secret bancaire en Suisse et au Luxembourg, voy. M.-P. GILLEN, « Le secret bancaire luxembourgeois », *R.I.D.C.*, 2019, n<sup>o</sup> 1, pp. 23-40, spéc. pp. 34-37 ; B. OFNER, « Les atteintes au secret bancaire d'une perspective suisse », *R.I.D.C.*, 2019, n<sup>o</sup> 1, pp. 41-63.

au plus existait-il en Belgique un « devoir de discrétion »<sup>1308</sup>, fondé sur l'article 318 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1309</sup>, et cela uniquement en matière d'impôts sur les revenus, et uniquement lors de la phase d'examen et de contrôle du dossier fiscal d'un contribuable. Le secret bancaire est en fait loin d'être un principe universel. Il n'existe ainsi ni en Allemagne<sup>1310</sup> ni aux Pays-Bas<sup>1311</sup>.

347. La loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses<sup>1312</sup> complète l'article 322 du Code des impôts sur les revenus 1992 de façon, d'une part, à étendre les hypothèses de levée du secret bancaire et, d'autre part, à instaurer un point de contact central reprenant un certain nombre de données bancaires<sup>1313</sup>. Elle insère, en outre, un article 333/1 au sujet de la notification au contribuable des indices de fraude<sup>1314</sup>.

Avant l'adoption de la loi du 14 avril 2011, le secret bancaire « à la belge » pouvait déjà être levé, dans quatre hypothèses: (i) lorsqu'une enquête antérieure faisait apparaître des éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale<sup>1315</sup>; (ii) en cas d'introduction d'une réclamation par le contribuable<sup>1316</sup>; (iii) dans le cadre du recouvrement de l'impôt<sup>1317</sup>; (iv) dans le cadre de la procédure de surséance indéfinie au recouvrement<sup>1318</sup>.

L'article 322, paragraphe 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 pose comme condition préalable à la levée du secret bancaire de s'adresser en premier lieu au contribuable afin d'obtenir les informations souhaitées, au moyen d'une « demande de renseignements », telle que prévue à l'article 316 du Code des impôts sur les revenus 1992. On parle à cet égard de « système en cascade », de « système par paliers » ou encore de « procédure échelonnée »<sup>1319</sup>.

---

<sup>1308</sup> R. ALVAREZ CAMPA, « La situation indiciare, un mode preuve spécial » in *Le contrôle fiscal* (R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON e.a.), ateliers des fucam, Limal, Anthemis, 2012, p. 151.

<sup>1309</sup> Disposition introduite par la loi du 7 août 1980 relative aux propositions budgétaires 1979-1980, article 34.

<sup>1310</sup> J.-P. BOURS, « Étendue et limites ... », *op. cit.*, p. 111.

<sup>1311</sup> Rapport « Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale » fait au nom de la commission d'enquête par MM. Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen & A. Mathot, *Doc.*, Ch., 2008-2009, n° 52-0034/004, p. 78.

<sup>1312</sup> Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 6 mai 2011 et A.R. du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 26 juillet 2013. Cette loi a été validée par la Cour constitutionnelle (C.C., 14 mars 2013, n° 39/2013 (affaire « Karel De Gucht »)).

<sup>1313</sup> Voy. aussi sur le PCC, l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, *M.B.*, 26 juillet 2013, tel que modifié par l'A.R. du 3 avril 2015 modifiant l'A.R. du 17 juillet 2015.

<sup>1314</sup> Si l'article 333/1 du C.I.R. 92 ne prévoyait pas de notification préalable au contribuable dans la dernière hypothèse, c'est désormais chose faite, en vertu de l'article 27 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses (*M.B.*, 31 décembre 2013) adoptée à la suite de l'arrêt de la C.C. n° 66/2013 du 16 mai 2013, sauf « lorsque les droits du Trésor sont en péril ». Dans ce dernier cas, la notification peut être différée dans le temps. La Cour constitutionnelle a jugé que la modification apportée par la loi du 21 décembre 2013 était conforme au droit à la vie privée (C.C., 16 juillet 2015, n° 107/2015).

<sup>1315</sup> Article 318, § 2, du C.I.R. 92. Notons que la possibilité offerte par l'article 318, § 2, du C.I.R. 92 est peu utilisée en pratique.

<sup>1316</sup> Article 374 C.I.R. 92.

<sup>1317</sup> Article 319bis C.I.R. 92.

<sup>1318</sup> Article 413quater C.I.R. 92.

<sup>1319</sup> Sur cette procédure, voy. not. F. COLLON, « Le secret bancaire, les traitements de données à caractère personnel par l'administration fiscale et la protection de la vie privée » in *Le contrôle fiscal* (R. A. CAMPA, F. BALTUS, F. COLLON, e. a.), Limal, Anthemis, 2012, p. 98.

Cette garantie est essentielle et assure le respect de la vie privée du contribuable<sup>1320</sup>. Elle évite, en outre, de procéder à des enquêtes à l'insu du contribuable et préserve dès lors l'État de la tentation d'agir de façon arbitraire.

L'administration doit, à l'occasion de cette demande de renseignements, signaler au contribuable qu'elle peut requérir la communication d'informations auprès de sa banque, s'il ne coopère pas.

Si le contribuable refuse de collaborer ou ne transmet pas suffisamment d'informations, l'administration est alors autorisée à s'adresser à la banque du contribuable dans trois hypothèses<sup>1321</sup> :

- (i) lorsqu'une enquête fait apparaître un ou plusieurs indices de fraude fiscale ;
- (ii) lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article 341 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui établit le mode de preuve spécial de la taxation indiciaire ;
- (iii) en cas de demande de renseignements provenant d'un État étranger<sup>1322</sup>.

Ces nouvelles hypothèses suscitent des interrogations en pratique<sup>1323</sup>.

348. L'article 322, paragraphe 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 instaure dans le même temps, corrélativement à l'élargissement des hypothèses de levée du secret bancaire<sup>1324</sup>, une base de données informatisée, le « Point de Contact Central » (PCC)<sup>1325</sup>. Géré par un département spécial de la Banque nationale de Belgique (BNB), ce point de contact vise à faciliter les investigations de l'administration fiscale en cas de levée du secret bancaire, notamment en permettant l'identification de la banque pertinente et la consultation de certaines données bancaires.

---

<sup>1320</sup> Projet de loi portant des dispositions diverses (art. 26 à 64 et 69 à 75), Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc.*, Ch., 2010-2011, n° 53-1208/012, pp. 22 et 25.

<sup>1321</sup> Article 322, § 2 et 4, du C.I.R. 92.

<sup>1322</sup> Dans ce cas, la demande de l'État étranger, introduite dans le cadre de l'échange d'informations sur demande, est assimilée à un indice de fraude.

<sup>1323</sup> Voy. not. E. TRAVERSA & Ch. FRANSSEN, *op. cit.*, p. 38.

<sup>1324</sup> D'après l'article 322, § 2, du C.I.R. 92, un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne n'est considéré comme un « tiers » pouvant faire l'objet d'une demande de renseignements au sens de l'article 322, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 que « lorsque l'administration dispose dans le cadre de l'enquête d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable conformément à la procédure de taxation indiciaire ». La Cour constitutionnelle a jugé que ces deux nouvelles hypothèses de levée du secret bancaire étaient conformes à la Constitution (C.C., 14 février 2013, n° 6/2013 ; C.C., 14 mars 2013, n° 39/2013).

<sup>1325</sup> Article 55 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 6 mai 2011. Sur le PCC, voy. not. F. SMET, « Le 'point de contact central des données bancaires' prend forme », *Fiscologue*, n° 1350, 2013, p. 2 ; F. SMET, « Point de contact central pour les données bancaires : 2<sup>e</sup> arrêté d'exécution », *Fiscologue*, n° 1375, 2014, p. 5 ; S. WATELET, « Accès aux données bancaires via le Point de Contact Central », *B.J.S.*, n° 528, 2014, p. 1 ; C. BUYSE, « Communication des données des comptes étrangers au PCC : entrée en vigueur », *Fiscologue*, n° 1432, 2015, p. 10.

D'après les auditions de la Commission parlementaire « *Panama Papers* », les données de près de 20,7 millions de personnes physiques et de 1,3 million de personnes morales seraient actuellement reprises dans le PCC.

Le nombre de personnes physiques peut sembler élevé sachant que la Belgique, au 1<sup>er</sup> avril 2017, comptait 11.358.952 habitants, soit près de la moitié du nombre de personnes physiques reprises dans le PCC. L'explication réside dans le fait, d'après les auditions de la Commission « *Panama Papers* », que plusieurs numéros d'identification ont servi à enregistrer une même personne physique<sup>1326</sup>. De plus, il faut souligner que l'obligation de communication au PCC vaut pour tous les clients des établissements bancaires. Les personnes physiques ayant un compte auprès d'un établissement bancaire belge ne sont donc pas nécessairement résidentes en Belgique<sup>1327</sup>.

Notons que le PCC n'est pas la seule base de données à laquelle l'administration fiscale a accès. Le fisc dispose aussi d'un accès au registre « UBO »<sup>1328</sup>, une sorte de cadastre des fortunes, « en ce qui concerne un contribuable déterminé » « afin d'assurer la juste perception de l'impôt »<sup>1329</sup>.

### *B. La dénonciation facultative*

349. Il arrive parfois que des tiers parlent sans y être tenus légalement. C'est l'hypothèse de la dénonciation fiscale proprement dit, qui englobe la question des lanceurs d'alerte.

Les scandales qui ont éclaté ces dernières années, en matière fiscale ou non, montrent que les citoyens ordinaires peuvent exercer un pouvoir d'influence sur la formulation des politiques publiques et leur mise en œuvre. Des études confirment que de plus en plus de citoyens ordinaires se sentent impliqués dans le succès des politiques publiques et qu'ils sont prêts à dénoncer ceux qui y font obstacle<sup>1330</sup>.

350. Quoi qu'impopulaire, la dénonciation fiscale est courante en Belgique. On distingue deux types de dénonciation selon que les faits d'intérêt fiscal à l'origine de la dénonciation sont susceptibles d'être sanctionnés pénalement ou non.

La dénonciation d'infractions de droit pénal fiscal repose en Belgique sur les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle. L'article 29 du Code d'instruction criminelle établit la dénonciation « officielle », à savoir la dénonciation qui « émane d'une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, autre[s] que ceux qui sont chargés de la recherche des

---

<sup>1326</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 138.

<sup>1327</sup> Sur la notion de « client », voy. l'article 1<sup>er</sup>, 3°, de l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du C.I.R. 92, *M.B.*, 26 juillet 2013.

<sup>1328</sup> Sur le registre « UBO », voy. *infra* n°s 510 et s.

<sup>1329</sup> Nouvel article 322, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, C.I.R. 92 tel qu'introduit par la loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale, *M.B.*, 30 mars 2018.

<sup>1330</sup> Voy. not. l'étude de Transparency International (author: M. GORBANOVA), *Speak up. Empowering citizens against corruption*, Berlin, 2015.

infractions »<sup>1331</sup>. L'article 30 du Code d'instruction criminelle établit quant à lui la dénonciation « privée », dite aussi « civique ». Celle-ci peut se définir comme la dénonciation qui « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions »<sup>1332</sup>. La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur. La dénonciation privée s'oppose à la dénonciation professionnelle qui émane d'une personne agissant dans le cadre d'une relation professionnelle. Dans ce cas, les faits dénoncés ont été constatés sur le lieu de travail. Elle est parfois qualifiée de « sociale » en ce qu'elle concerne tout citoyen en raison de son appartenance à une *société* donnée<sup>1333</sup>, et non en raison de son « office » ou de sa profession.

La violation du droit fiscal ne figure pas formellement parmi les infractions dont la dénonciation est obligatoire en vertu de l'article 30 du Code d'instruction criminelle. Il s'ensuit que la dénonciation civique de faits fiscaux susceptibles d'être sanctionnés pénalement auprès du Parquet est parfaitement libre<sup>1334</sup>. Elle ne repose sur aucune obligation légale. Elle est en revanche expressément visée à l'article 29 du Code d'instruction criminelle.

351. La dénonciation de faits d'intérêt fiscal non susceptibles d'être sanctionnés pénalement ne repose, quant à elle, sur aucune base juridique expresse. Elle est pourtant fréquente en Belgique. Son encadrement juridique tient à quelques rares décisions de justice et questions parlementaires.

La toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte bouleverse ce constat, obligeant les administrations, mais aussi les entreprises, à mettre en place des canaux et des procédures sécurisés et facilement accessibles pour les signalements, et leur suivi, des violations relatives au marché intérieur en ce qui concerne les actes qui violent les règles de l'impôt sur les sociétés ou les dispositifs destinés à obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la loi sur l'impôt sur les sociétés applicable<sup>1335</sup>.

Les institutions financières et les autorités de surveillance ont par ailleurs déjà dû mettre en place des canaux de dénonciation en vertu des directives bancaires<sup>1336</sup>. Les entités assujetties à la législation anti-blanchiment, parmi lesquelles figurent en tête les institutions financières, ont dû faire de même dans le cadre de l'application des Quatrième et Cinquièmes directive anti-blanchiment.

La deuxième partie de l'étude a justement pour objet d'examiner ces régimes de dénonciation et leur portée en droit fiscal.

---

<sup>1331</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *in* *Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285.

<sup>1332</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, *ibidem*, p. 285.

<sup>1333</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 149.

<sup>1334</sup> Lors des travaux parlementaires qui ont mené à la révision de l'article 29 du C.i.cr. en 1986, il a cependant explicitement été fait mention de l'hypothèse où le Parquet a connaissance de délits fiscaux via une dénonciation par un tiers, anonyme ou non (Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, *Doc.*, Ch., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 48).

<sup>1335</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>1336</sup> Sur les dispositifs de dénonciation dans le secteur financier, voy. *infra* nos 816 et s.



## Section 2. Le renouveau de l'exécution des normes fiscale par les entreprises

352. En tout état de cause, les entreprises sont tenues de respecter les règles fiscales qui leur sont applicables dans l'élaboration des règles de gouvernance (§ 1).

La gouvernance « désigne un système destiné à assurer la gestion d'une organisation en assurant un équilibre entre pouvoir et contrôle et en assurant une reddition de compte fiable de ceux qui exercent le pouvoir exécutif à ceux pour le compte desquels cette gestion est réalisée »<sup>1337</sup>.

Le concept s'applique tant au secteur privé qu'au secteur public<sup>1338</sup>.

353. Le développement de dispositifs capables de garantir tant le respect de la légalité que l'adoption d'un comportement fiscal responsable prend appui sur la vigilance des parties prenantes (§ 2). C'est dans ce cadre que les entreprises ont établi des dispositifs de *whistleblowing*. Ces dispositifs sont parfois qualifiés de dispositifs de « dénonciation professionnelle », d'« alerte professionnelle » ou encore d'« alerte interne ».

### § 1. L'exécution des normes fiscales par les entreprises

354. Traiter de la notion de « gouvernance d'entreprise » conduit inexorablement à se pencher sur deux autres notions parentes : la *compliance* et la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>1339</sup>. Ces trois notions visent à exprimer le mouvement d'intériorisation du respect des normes édictées par l'État mais aussi de la production de normes propres en fonction des finalités assignées par l'État. La présentation de ces trois notions est pertinente dans le cadre de la présente étude dès l'instant où les entreprises ont justifié la mise en place de dispositifs de dénonciation précisément à leur lumière (A).

355. Les « Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales » (ci-après : « *Principes directeurs de l'OCDE* »), référentiel reconnu dans le domaine de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise et seul instrument en la matière à couvrir le domaine de la fiscalité<sup>1340</sup>, recommandent aux entreprises multinationales d'adopter une conduite responsable dans le domaine fiscal (« *corporate citizenship and taxation* » dans la version anglaise du texte).

---

<sup>1337</sup> J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018, p. 79. Voy. aussi S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, p. 114.

<sup>1338</sup> Voy. not. OCDE, *Lignes directrices sur le gouvernement d'entreprise des entreprises publiques*, OCDE, 2015. Vu le mouvement de managérialisation du secteur public, les développements ici tenus sont, *mutatis mutandis*, applicables aux administrations et organismes publics. Ceci étant, nous nous focalisons sur les entreprises, qu'elles relèvent du secteur privé ou du secteur public, dès lors qu'elles sont prioritairement concernées par l'insertion de mécanismes de *whistleblowing* à des fins fiscales. Comme nous l'avons noté plus haut, c'est le comportement fiscal des grandes multinationales qui est spécialement pointé du doigt dans les grands scandales fiscaux qui ont forgé la légitimité du *whistleblowing* en Europe.

<sup>1339</sup> J.-B. AUBY, « Le dialogue de la norme étatique et de la compliance » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, p. 104.

<sup>1340</sup> Depuis 2000, les *Principes directeurs* comportent un mécanisme de suivi via les points de contacts nationaux (PCN). Les PCN peuvent être saisis de plainte, notamment par des ONG. En Belgique, il est établi au sein du SPF Économie.

Les entreprises ne peuvent donc pas se cantonner au seul respect de la légalité. Elles sont tenues d'adopter également une « stratégie fiscale responsable » (B).

#### *A. De la gouvernance d'entreprise à la responsabilité fiscale des entreprises*

356. Les notions de gouvernance d'entreprise (a), de mise en conformité (b) et de responsabilité fiscale d'entreprise sont voisines (c). Mais alors que la gouvernance d'entreprise s'attaque aux *outils*, aux *moyens* de garantir un équilibre entre les parties prenantes d'une entreprise, la *compliance* et la responsabilité sociétale d'entreprise amènent à formuler des *normes* d'entreprise ; la première selon une perspective individuelle, la seconde selon une perspective collective.

##### *a) La gouvernance d'entreprise*

357. La gouvernance d'entreprise est axée sur une finalité principale, la création de valeur à long terme<sup>1341</sup>. Mais quelle est cette valeur ? À l'aune de quels acteurs est-elle définie (*shareholders*, *stakeholders* ?) ? Quels facteurs influencent sa composition ?

Aux États-Unis, le gouvernement d'entreprise est spécialement orienté vers la satisfaction des actionnaires (*shareholders*) sachant que là-bas, bon nombre de salariés sont aussi actionnaires de l'entreprise pour laquelle ils travaillent par le biais de fonds de pension<sup>1342</sup>. En Belgique et en France, le financement des pensions reposant principalement sur la protection sociale, rare sont les salariés également actionnaires de leur entreprise.

D'origine américaine, la *corporate governance* vise « principalement à résoudre les problèmes d'agence (« *agency* ») entre les actionnaires et les dirigeants d'une société, en vue d'assurer que ceux-ci gèrent la société dans l'intérêt des premiers, et non dans leur intérêt personnel »<sup>1343</sup>.

Quoi qu'il en soit, la place croissante accordée aux « partie prenante » (« *stakeholders* »)<sup>1344</sup> dans la gouvernance d'entreprise ne peut être niée. Du point de vue de notre étude, l'impact de ce mouvement est double. D'un côté, la définition du comportement fiscal répréhensible ne résulte plus seulement de l'œuvre étatique mais aussi du *lobbying* exercé par les *stakeholders*. De l'autre côté, l'élargissement de la notion de « partie prenante » coïncide avec l'interprétation extensive donnée à la notion de « lanceur d'alerte ». Le travailleur, l'*insider*, n'est pas seul à acquérir des informations sur une entreprise susceptibles d'intéresser l'employeur, l'État ou le

---

<sup>1341</sup> En ce sens, voy. not. International Integrated Reporting Council (IIRC), *The International <IR> Framework*, December 2013, p. 10 ; Code belge de gouvernance d'entreprise 2009 (dit Code « Daems »), 12 mars 2009, Préambule, § 2 ; Code Buysse III – Corporate Governance : Recommandations aux entreprises non cotées, mai 2017, p. 9, 1.3.

<sup>1342</sup> Les organismes de retraite auprès desquels les travailleurs et entreprises peuvent cotiser volontairement peuvent effectivement affecter les fonds de pension au financement des entreprises cotées ou non (S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, *op. cit.*, p. 155).

<sup>1343</sup> R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, p. 75.

<sup>1344</sup> L'expression est large et évolutive. Elle couvre les investisseurs, les consommateurs, les travailleurs, les autorités publiques voire même le public en général.

public. D'autres parties prenantes peuvent obtenir des informations sensibles et souhaiter les divulguer.

358. Le mouvement de *corporate governance* a conduit, dans de nombreux pays, à l'adoption de codes privés, souvent à l'initiative des organisations patronales<sup>1345</sup>.

En Belgique, il existe deux codes. D'un côté, le Code « Daems », qui s'adresse aux sociétés belges cotées sur un marché réglementé (Euronext) et est rédigé à l'initiative de la FEB. La première version du Code date de 2004. Une seconde version a été publiée en 2009. En conséquence de la réforme du Code des sociétés, il a tout récemment été révisé en vue d'une application en 2020. D'un autre côté, le Code « Buysse », qui s'adresse aux sociétés belges non cotées et est rédigé à l'initiative de l'UCM et de l'Unizo. La première version du Code date de 2005 (Code Buysse I). Il a ensuite été remanié en 2009 (Code Buysse II) et dernièrement en 2017 (Code Buysse III)<sup>1346</sup>.

Le Code Daems, tel qu'adopté en 2009 et révisé en 2020, prend acte de la réalité des dispositifs d'alerte en Belgique et les présentent comme un outil de contrôle interne et de gestion des risques<sup>1347</sup>.

359. *Quid du domaine de la fiscalité ?* Deux ouvrages majeurs ont, en 2008, cristallisé et amorcé la réflexion sur la gouvernance fiscale des entreprises. Le premier a été rédigé sous la direction de la professeure Judith Freedman du *Oxford University Centre for Business Taxation*<sup>1348</sup> et le second sous celle du professeur Wolfgang Schön du *Max Planck Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen*<sup>1349</sup>.

Les travaux entrepris depuis le début des années 2000 par le *Centre for Tax System Integrity* de l'*Australian National University* ont prolongé les recherches menées sur le terrain de la gouvernance fiscale en introduisant les idées de civisme fiscal et de responsabilité fiscale<sup>1350</sup>. Comme le montrent les *media leaks*, on attend désormais du contribuable, personne physique ou morale, non seulement qu'il respecte correctement la loi fiscale (*compliance*), mais aussi qu'il paie sa « juste part d'impôts »<sup>1351</sup>.

---

<sup>1345</sup> J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018, p. 81.

<sup>1346</sup> Ces deux codes sont disponibles sur les sites Internet respectifs de ces organisations.

<sup>1347</sup> Sur le *whistleblowing* comme mode de gouvernance, voy. *infra* n° 374 et s.

<sup>1348</sup> J. FREEDMAN (éd.), *Beyond boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008.

<sup>1349</sup> W. SCHÖN (éd.), *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co KG, 2008.

<sup>1350</sup> Voy. not. V. BRAITHWAITE (éd.), *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*, Aldershot, Ashgate, 2003.

<sup>1351</sup> Tous secteurs confondus, voy. not. en ce sens PriceWaterHouseCoopers, « Spotlight: Defining Success What KPIs are driving the Tax function today? », *Tax Function of the Future series: A focus on today*, September 2017, p. 4, disponible sur [www.pwc.com](http://www.pwc.com) (consulté le 18 mars 2019); « "Paradise Papers" : Pourquoi les gouvernements doivent s'en inquiéter », communiqué d'Amnesty International, 7 novembre 2017, disponible sur [www.amnesty.fr](http://www.amnesty.fr) (consulté le 12 avril 2019).

*b) Les programmes de mise en conformité (compliance)*

360. D'origine américaine également, le concept de « *compliance* » a d'abord émergé dans le domaine bancaire et financier. Il s'est ensuite étendu à d'autres secteurs à la faveur de la montée des « risques » et de la nécessité, quel que soit le secteur, de gérer les risques (« *risk management* »).

Définie comme « un ensemble de principes et de procédures mis en œuvre – de manière proactive – par les opérateurs économiques, dans le but d'assurer le respect, au-delà des règles de droit applicables, d'un système de valeurs souhaitable pour leur organisation, intégrant une certaine éthique des affaires »<sup>1352</sup>, la *compliance* se situe aux confins de la gouvernance d'entreprise et de la responsabilité sociétale d'entreprise.

361. La *compliance* revêt donc une double dimension<sup>1353</sup>. Une dimension procédurale, tout d'abord, en ce qu'elle consiste en une démarche visant à assurer la conformité (signification du mot « *compliance* » en anglais) des pratiques de l'entreprise aux normes qui lui sont applicables (dispositions légales, déontologie et chartes éthiques) et une dimension comportementale, ensuite, résidant dans la diffusion au sein de l'entreprise d'une certaine éthique et de valeurs propres.

En s'attaquant tant aux pratiques illégales qu'aux pratiques injustes et immorales commises au sein d'une organisation, le *whistleblowing* peut donc par nature servir d'outil de *compliance*.

362. La fonction de *compliance* est continue, elle ne s'exerce pas à un temps « t ». Cette continuité implique d'adopter des procédures de « diligence raisonnable » (« *due diligence* »).

La « *Due Diligence* » peut se définir comme « le processus qui, en tant que partie intégrante de leurs systèmes de prise de décisions et de gestion des risques, permet aux entreprises d'identifier, de prévenir et d'atténuer les incidences négatives, réelles ou potentielles, de leurs activités, ainsi que de rendre compte de la manière dont elles abordent cette question »<sup>1354</sup>. La « *Due Diligence* » est donc une façon pour l'entreprise de se montrer responsable et de le démontrer. Elle repose sur la gestion des risques et la reddition de comptes (« *accountability* »).

Les *Principes directeurs de l'ONU* et les *Principes directeurs de l'OCDE* encouragent notamment à l'élaboration de telles procédures dans le domaine des droits de l'homme<sup>1355</sup>. Leur adoption est également préconisée, comme outil de conformité aux engagements de développement durable, par la directive dite « directive INF » (« informations non financières ») ou « directive sur la responsabilité sociale des entreprises (RSE) »<sup>1356</sup> et sa loi

---

<sup>1352</sup> B. DE JUVIGNY, « La compliance, bras armé de la régulation » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, p. 17.

<sup>1353</sup> B. DE JUVIGNY, *ibidem*, p. 18.

<sup>1354</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Commentaires sur les principes généraux, p. 27, §14.

<sup>1355</sup> *Principes directeurs de l'ONU relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme*, principe 17 ; *Principes directeurs de l'OCDE*, §§ 10 et 14 et Principe IV, § 5.

<sup>1356</sup> Directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L 330, 15 novembre 2014.

belge de transposition<sup>1357</sup>. La déclaration non financière est en réalité une récupération par le droit du *reporting* dans le domaine de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise. Mais la fiscalité ne figure actuellement pas parmi les problématiques visées.

363. L'idée qui se trouve en creux de la *compliance*, c'est qu'il peut être économiquement plus rentable d'arrêter d'essayer de ruser l'État en déjouant ou détournant les règles qu'il édicte, mais de s'efforcer au contraire de respecter les règles, et surtout de montrer qu'on les respecte, en vue de se construire une bonne réputation. L'impôt n'est plus uniquement examiné comme un coût du point de vue de l'entreprise, mais aussi comme un atout commercial.

Dans les faits, les acteurs ont néanmoins su se jouer de la *compliance*. D'après une étude de 2009, les cabinets d'avocats, tous secteurs confondus, qui conseillent des entreprises, sont effectivement plus enclins à conseiller leurs clients de jouer avec les règles selon une attitude de « *gamester* » que d'adopter une attitude compliant<sup>1358</sup>. On parle parfois de « *creative compliance* » pour désigner la « pratique qui consiste à jouer avec les normes, en évitant de les violer formellement » ou « qui consiste à livrer un minimum d'informations pour ne pas trop s'exposer »<sup>1359</sup>. L'industrie « *offshore* » s'est abondamment adonnée à cette pratique dès lors que la face légale de son *business* repose principalement sur la manipulation habile des règles fiscales dans une perspective d'économie d'impôts à l'échelle transnationale.

### c) La responsabilité soci(ét)ale d'entreprise

364. Le droit étatique n'est pas capable de gérer seul les externalités négatives causées par les entreprises sur le milieu. Il n'est par ailleurs pas seul à régir l'activité des entreprises. Le secteur privé obéit en fait à quantité de règles imposées par le marché et non par l'État<sup>1360</sup>. L'entreprise doit alors se donner une direction, un certain code de conduite. C'est là qu'intervient la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise (RSE), en anglais : « *Corporate Social Responsibility* » (CSR)<sup>1361</sup>.

---

<sup>1357</sup> Loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes, *M.B.*, 11 septembre 2017. Pour un commentaire de cette loi, voy. not. E. COBBAUT, « La loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières : une mise en perspective », *R.D.S.*, 2018, n° 1, pp. 397-455.

<sup>1358</sup> C. PARKER, R. ROSEN & V. LEHMAN NIELSEN, « The Two Faces of Lawyers : Professional Ethics and Business Compliance with Regulation », *Georgetown Journal of Legal Ethics*, 2009, vol. XXII, p. 201 cité in J.-B. AUBY, « Le dialogue de la norme étatique et de la compliance » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, p. 103, note infrapaginale 6.

<sup>1359</sup> J.-B. AUBY, *ibidem*, p. 103. L'auteur cite à cet égard : R. BALDWIN, M. CAGE, M. LODGE (dir.), *Understanding Regulation*, 2e éd., Oxford University Press, 2012, pp. 227 et 71.

<sup>1360</sup> Sur ce sujet, voy. not. R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège.

<sup>1361</sup> Sur la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise, voy. not. J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018 ; Th. BERNIS, P.-F. DOCQUIR, B. FRYDMAN, L. HENNEBEL & G. LEWKOWICZ, *Responsabilités des entreprises et corégulation*, coll. « Centre Perelman de philosophie du droit de l'U.L.B. », Bruxelles, Bruylant, 2007 ; M. CAPRON & F. QUAIREL-LANOIZELEE, *La responsabilité sociale d'entreprise*, Paris, La Découverte, 2007 ; J.-J. ROSE (dir.), *Responsabilité sociale de l'entreprise. Pour un nouveau contrat social*, coll. « Méthodes et recherches », Bruxelles, De Boeck, 2006.

Dans sa première communication sur le sujet, la Commission européenne définissait la RSE comme « l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes »<sup>1362</sup>. Dix ans plus tard, l'approche a radicalement changé. Il n'est plus question de reconnaître une dynamique normative, mais bien de la soutenir et de l'incorporer dans l'ordre juridique. On est ainsi passé d'une idée d'autorégulation à une idée de corégulation (« *bottom up* »).

La Commission déclare sans ambiguïté « *redéfinir* » la responsabilité sociale des entreprises comme « la responsabilité des entreprises pour leurs impacts sur la société »<sup>1363</sup>.

Il est alors précisé qu'« afin de s'acquitter pleinement de leur responsabilité sociale, il convient que les entreprises aient engagé, en collaboration étroite avec leurs parties prenantes, un processus destiné à intégrer les préoccupations en matière sociale, environnementale, éthique, de droits de l'homme et de consommateurs dans leurs activités commerciales et leur stratégie de base, ce processus visant (i) à optimiser la création d'un bénéfice réciproque pour leurs propriétaires/actionnaires, ainsi que pour les autres parties prenantes et l'ensemble de la société et (ii) à recenser, prévenir et atténuer les effets négatifs potentiels que les entreprises peuvent exercer »<sup>1364</sup>.

365. La mise en place de dispositifs d'alerte professionnelle s'intègre parfaitement dans ce mouvement de responsabilité sociétale d'entreprise. D'après la Norme ISO 26000, la norme internationale de RSE la plus utilisée dans le monde<sup>1365</sup>, une telle mesure vise en particulier à garantir l'effectivité du principe de transparence<sup>1366</sup>.

Concrètement, la Norme ISO 26000 énonce que « l'organisation favorise activement l'adoption d'un comportement éthique : [...] en établissant et en entretenant des mécanismes visant à faciliter l'alerte par rapport à un comportement non éthique sans crainte de représailles »<sup>1367</sup>.

### *B. L'élaboration d'une stratégie fiscale responsable*

366. Alors que le concept de responsabilité fiscale d'entreprise suscite encore beaucoup de remous, les acteurs économiques se sont déjà emparés de la problématique de façon à en tirer un argument commercial. Dans le jargon, on parle parfois de « *Business Case for CRS* » pour

---

<sup>1362</sup> Livre vert de la Commission européenne – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001, p. 7.

<sup>1363</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final, 25 octobre 2011, p. 7.

<sup>1364</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final, 25 octobre 2011, p. 7.

<sup>1365</sup> Pour un examen juridique de cette norme, voy. not. I. CADET, « La norme ISO 26000 relative à la responsabilité sociétale: une nouvelle source d'usages internationaux », *Revue Internationale de Droit économique*, 2010, n° 4, pp. 401-439.

<sup>1366</sup> Le principe de transparence est consacré à l'article 4.3 de la Norme ISO 26000.

<sup>1367</sup> Cité in R. DE QUENAUDON, « Chapitre XVIII - Les dispositifs d'alerte professionnelle au regard du droit français » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation ?* (I. DAUGAREILH, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 406.

désigner cet argument<sup>1368</sup>. Leur démarche vise également à gérer les risques suscités par la surexposition médiatique du comportement fiscal des entreprises<sup>1369</sup>.

C'est dans l'élaboration de la stratégie fiscale des entreprises, habituellement orientée vers l'optimisation fiscale, que le mouvement de RSE a concrètement pénétré le gouvernement d'entreprises. Les cabinets d'audit du *Big Four* élaborent, déjà depuis plusieurs années, des lignes directrices sur ce qu'il faut entendre par une « stratégie fiscale responsable »<sup>1370</sup>. Des auteurs ont souligné que l'adoption de telles politiques était une forme de lobbying à l'égard des pouvoirs publics, spécialement lorsque l'entreprise concernée vient justement de faire l'objet d'un scandale<sup>1371</sup>. C'est en effet une manière pour l'entreprise de freiner la réglementation étatique en démontrant qu'elle a d'une certaine façon anticipé les souhaits du législateur. La politique de stratégie fiscale responsable mise en œuvre par *PriceWaterHouseCoopers*, cible principale des « *Lux Leaks* », en est un exemple frappant<sup>1372</sup>.

367. Prenant le contrepied de la stratégie fiscale « agressive »<sup>1373</sup>, la stratégie fiscale « responsable » vise à gérer les risques fiscaux, qu'ils soient réputationnels, financiers ou réglementaires (b). Elle s'intègre aujourd'hui clairement parmi les critères d'évaluation des politiques de RSE (a).

---

<sup>1368</sup> Le « *Business Case for CSR* » désigne une « théorie selon laquelle l'adoption des politiques de CSR serait favorable à l'intérêt patrimonial de la société et, partant, de ses actionnaires » (R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1) », *RPS-TRV*, 2016, n° 6, pp. 692-693). Elle peut être résumée via la formule : « *doing well by doing good* » (R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'État (partie 2) », *RPS-TRV*, 2016, n° 7, p. 868).

<sup>1369</sup> En ce sens, voy. not. L. LATULIPPE, « Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 147.

<sup>1370</sup> L. LATULIPPE, *ibidem*, p. 147.

<sup>1371</sup> R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility* ... (partie 2) », *op. cit.*, p. 876. En ce sens, voy. aussi A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E.? », *Ann. dr.*, 2014, liv. 3, p. 384 ; J. MOON & D. VOGEL, « Corporate Social Responsibility, Government, and Civil Society », in *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility* (A. CRANE e. a., éd.), Oxford, Oxford University Press, 2008, pp. 308-309 ; A. ELBRA & R. ECCLESTON, « Introduction: business, civil society and the "new" politics of corporate tax justice: paying a fair share? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 12.

<sup>1372</sup> À côté des publications de PwC, voy. aussi celles du *Tax Governance Institute* de KPMG dont la première, intitulée « Tax in the Boardroom » date déjà de 2005, ainsi que celles de *Ernst & Young* (not. *Tax Risk Management*, LexisNexis Butterworth, 2007).

<sup>1373</sup> Lorsqu'elle est agressive, la stratégie fiscale expose « l'entreprise à toute une série de risques, allant de l'atteinte à la réputation à la possibilité d'amendes, de pénalités ou de redressement fiscal, en passant par la perte de confiance d'un certain nombre de parties prenantes (dont les gouvernements ou les administrations fiscales, les investisseurs et la société civile) » (E. LAVILLE/UTOPIES, « La responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale ? », Note de position #3, novembre 2014, p. 4).

*a) La stratégie fiscale comme outil d'évaluation des politiques de RSE*

368. Le « risque fiscal » figure aujourd'hui pleinement parmi les risques dont l'entreprise doit désormais assurer la gestion<sup>1374</sup>. L'élaboration d'une stratégie fiscale responsable se présente donc comme un outil important d'évaluation des politiques de RSE.

L'agence de notation *RobecoSAM*, qui calcule l'indice *Dow Jones Sustainability Index World Index (DJSI)*, un indice qui recense les entreprises les plus performantes au monde selon des critères économiques, environnementaux et sociaux, s'est d'ailleurs adaptée à cette conjoncture en ajoutant le critère de la stratégie fiscale dans l'évaluation des politiques de RSE<sup>1375</sup>.

Le modèle de questionnaire en ligne contient une partie significative à la stratégie fiscale (1.8) qui se décline selon les volets suivants : (i) stratégie fiscale, (ii) déclaration fiscale (« *tax reporting* »), (iii) taux d'impôt effectif et (iv) stratégie fiscale en termes d'analyse des médias et des parties prenantes (*Media and Stakeholder Analysis (MSA) Tax Strategy*)<sup>1376</sup>.

369. Au titre du premier volet, il est recommandé de disposer d'une politique fiscale publiquement accessible qui informe de l'approche adoptée en matière de taxation<sup>1377</sup>. Lorsqu'une telle *policy* est mise en place, il y a lieu de préciser la position adoptée par rapport aux éléments suivants :

- un engagement de respecter l'esprit et la lettre des lois fiscales et réglementations dans les pays dans lesquels les entreprises opèrent ;
- un engagement de ne pas transférer de valeur créée vers des juridictions à la fiscalité plus faible ;
- l'usage de structures fiscales visant à éviter l'impôt ;
- l'approche de l'entreprise quant aux prix de transfert ;
- l'usage de juridictions secrètes ou surnommées de « paradis fiscaux ».

Le degré de précision attendu s'explique par le fait que les stratégies d'évitement fiscal sont souvent rédigées dans le respect de la loi fiscale. Il s'ensuit qu'une simple déclaration générale selon laquelle l'entreprise respecte les lois et réglementations fiscales des pays dans lesquels

---

<sup>1374</sup> Voy. not. *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, Commentaire, p. 72, § 102. Voy. aussi L. ENGEL & E. LEBAS, « L'éthique financière et fiscale, entre oxymore et croissance soutenable », *Droit bancaire et financier au Luxembourg*, vol. VI, 2014, pp. 2837-2864. Pour une illustration pratique, voy. Janus Henderson Group plc ("Group"), *Tax Strategy – 2018 year*, disponible sur <https://platform.mi.spglobal.com/interactive/newlookandfeel/4147331/CorporateTaxStrategy.pdf> (consulté le 15 mars 2019) ; PriceWaterHouseCoopers, « Spotlight: Defining Success What KPIs are driving the Tax function today? », *Tax Function of the Future series: A focus on today*, September 2017, p. 3, disponible sur [www.pwc.com](http://www.pwc.com) (consulté le 18 mars 2019) ; ActionAid, *Tax responsibility : an investor guide*, February 2013, p. 3, disponible sur [www.actionaid.org.uk](http://www.actionaid.org.uk) (consulté le 18 mars 2019).

<sup>1375</sup> R. SEER, « Purpose and Problems of Tax Transparency – the legal perspective », in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD; exposé oral; C. SCHELLING, « Tax Transparency and Automatization – The Perspective of the Tax Administration », in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, exposé oral; E. LAVILLE/UTOPIES, *op. cit.*, p. 2.

<sup>1376</sup> RobecoSAM, *DJSI 2018 - Test Companies CA*, pp. 40-44, disponible sur [www.robecosam.com](http://www.robecosam.com) (consulté le 20 juin 2018).

<sup>1377</sup> RobecoSAM, *ibidem*, p. 41.



elle opère peut sembler insuffisante aux yeux des *stakeholders*. De telles précisions fournissent aux investisseurs et régulateurs une idée du profil de risque fiscal de l'entreprise. Elles sont également utiles pour les parties prenantes en ce qu'elles leur permettent de soumettre les grandes entreprises à un contrôle démocratique au même titre que les organes publics.

Au titre du deuxième volet, le questionnaire demande si l'entreprise publie un rapport sur les informations clés sur le plan commercial, financier et fiscal pour les régions ou pays dans lesquels elle opère. Les entreprises peuvent parfaitement user de stratégies d'optimisation fiscale afin de minimiser les coûts de leur structure, mais elles doivent être transparentes à propos du montant d'impôt payé dans les pays ou régions où elles opèrent<sup>1378</sup>.

Le troisième volet s'attarde sur le taux d'impôt effectif. Celui-ci doit figurer dans le rapport financier de l'entreprise. S'il ne correspond pas aux attentes des parties prenantes, il convient de l'expliquer et de rendre cette explication accessible, soit via la déclaration publique de l'entreprise soit via le site Internet de l'entreprise. Elle doit par ailleurs être intelligible. La communication de telles informations est pertinente car un écart important entre le taux d'impôt attendu et le taux d'impôt déclaré peut s'expliquer par le recours à des pratiques d'optimisation fiscale agressive, ce qui représente une source potentielle de risque pour l'entreprise (si ledit écart est mal compris par les *stakeholders*).

Enfin, dans le cadre du quatrième volet, le questionnaire procède à un examen, sur la base du modèle « *Media and Stakeholder Analysis (MSA)* », de l'attitude de l'entreprise et de la gestion des situations de crise à la lumière des principes soutenus et des *policies*<sup>1379</sup>. Dans ce cadre peut, par exemple, être examiné l'attitude de PwC face à la situation de crise provoquée par la divulgation des « *Lux Leaks* ».

#### *b) La gestion des risques réputationnels, financiers, réglementaires et commerciaux*

370. Depuis 1976<sup>1380</sup>, le Principe XI « Fiscalité » des *Principes directeurs de l'OCDE* contient concrètement deux sous-principes dans le domaine fiscal. Ceux-ci ont été détaillés et nuancés lors des actualisations de 2008 et 2011. Seul le second principe nous intéresse à ce stade. Celui-ci énonce que :

« 2. Les entreprises devraient considérer la gouvernance fiscale et la discipline fiscale comme des éléments importants de leurs mécanismes de contrôle et de leurs systèmes de gestion des risques au sens large. En particulier, les conseils d'administration devraient adopter des stratégies de gestion du risque fiscal qui permettent d'identifier et d'évaluer pleinement les risques financiers, réglementaires et de réputation associés à la fiscalité. »<sup>1381</sup>

Les mécanismes de gestion des risques doivent donc assurément comporter une composante fiscale.

---

<sup>1378</sup> RobecoSAM, *ibidem*, p. 42.

<sup>1379</sup> RobecoSAM, *op. cit.*, p. 44.

<sup>1380</sup> *OECD Declaration and Decisions on International Investment and Multinational Enterprises*, « Annex 1 : OECD Guidelines for Multinational Enterprises », 1976, XI. Taxation, p. 16.

<sup>1381</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71.

371. L'intérêt d'une démarche de stratégie fiscale responsable est avant tout réputationnel<sup>1382</sup>. L'élaboration d'une stratégie fiscale responsable constitue une façon de faire preuve de civisme fiscal (en anglais : « *act as a good corporate citizen* »)<sup>1383</sup>, ce qui est très apprécié des *stakeholders*.

L'attention du public vers la « moralité fiscale » est, de nos jours, croissante. Alors qu'auparavant, les entreprises n'avaient égard, dans l'élaboration de leur stratégie fiscale, qu'à une seule et unique considération, la minimisation des coûts dans les limites – fluctuantes et nébuleuses – de la légalité, elles doivent aujourd'hui aussi tenir compte de la perception du public quant à leur gestion fiscale. Indépendamment du fait de savoir si l'entreprise respecte ou non la loi, la question qui se pose est de savoir si elle est *perçue* comme payant sa « juste part d'impôts »<sup>1384</sup>. L'enjeu n'est plus tant de savoir si un comportement fiscal est légal ou non, mais s'il est accepté juridiquement et socialement, et ce faisant jugé « fiscalement responsable ».

En guise d'illustration, mentionnons que *Janus Henderson Group*, une société de gestion active partout dans le monde, déclare, dans le cadre de sa stratégie fiscale, chercher à gérer ses affaires fiscales de façon à sauvegarder sa réputation de « contribuable responsable » (« *responsible taxpayer* » dans le texte original). Le groupe s'engage, par ailleurs, à gérer les aspects fiscaux (« *tax function* » dans le texte original) conformément à l'intention du législateur dans tous les domaines de la planification et de la *compliance* fiscale<sup>1385</sup>.

Une enquête menée en 2012 par l'entreprise de consultance *Taxand* révèle ainsi une augmentation de 19 % du nombre de multinationales examinant la révélation publique de leurs pratiques fiscales comme susceptible de porter préjudice à leur réputation<sup>1386</sup>.

372. Au-delà du risque réputationnel, les entreprises ont tout intérêt à adopter une stratégie fiscale responsable de façon à contrer les risques financiers, réglementaires et commerciaux auxquels elles s'exposent en l'absence d'une telle stratégie.

---

<sup>1382</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71. Voy. aussi R. LANIS & G. RICHARDSON, « Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis », *J. Account. Public Policy*, n° 31, 2012, p. 90; D. GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. BROWN, ed.), Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice 12, London New York, Springer Dordrecht Heidelberg, 2012, pp. 142-143. Voy. aussi E. LAVILLE/ UTOPIES, *op. cit.*, p. 5 ; PriceWaterHouseCoopers, « Spotlight ... », *op. cit.*, pp. 3-4; ActionAid, *Tax responsibility : an investor guide*, February 2013, p. 6, consulté via [www.actionaid.org.uk](http://www.actionaid.org.uk) (consulté le 18 mars 2019). Taxand, *TAXAND THE CFO - Understanding Tax Changes as Economies Worldwide Drive Efficiency : Taxand Global Survey 2012*, Taxand Economic Interest Grouping, 2012, p. 5, disponible sur [https://qtxasset.com/cfoinnovation/field/field\\_p\\_files/white\\_paper/GlobalSurvey2012.pdf](https://qtxasset.com/cfoinnovation/field/field_p_files/white_paper/GlobalSurvey2012.pdf) (consulté le 18 mars 2019). Voy. aussi dans la presse R. HIAULT & M. A. « Pascal Saint-Amans : « Il y a un changement de mentalité : les sociétés sont plus sensibles à leur réputation », *les Echos.fr*, 16 juillet 2015 (consulté le 9 mars 2019).

<sup>1383</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, Commentaire, p. 72, § 102.

<sup>1384</sup> PriceWaterHouseCoopers, « Spotlight ... », *op. cit.*, p. 4.

<sup>1385</sup> Janus Henderson Group plc (« Group »), *Tax Strategy - 2018 year*, disponible sur <https://platform.mi.spglobal.com/interactive/newlookandfeel/4147331/CorporateTaxStrategy.pdf> (consulté le 15 mars 2019).

<sup>1386</sup> Taxand, *TAXAND THE CFO - Understanding Tax Changes as Economies Worldwide Drive Efficiency : Taxand Global Survey 2012*, *op. cit.*, p. 1.

Le risque financier renvoie aux amendes et pénalités très lourdes qui peuvent être infligées par l'administration en cas de redressement fiscal<sup>1387</sup>. Sans faire l'objet d'un redressement fiscal, le recours à des pratiques fiscales agressives génèrent des coûts plus importants de *compliance* dès lors que l'entreprise doit pouvoir démontrer, dans le cadre de son *reporting* ou d'un contrôle fiscal, que les pratiques adoptées, même si elles sont peu conventionnelles, sont légales<sup>1388</sup>. De surcroît, la configuration de telles pratiques requière bien souvent de faire appel à de coûteux cabinets de consultance.

Le risque réglementaire évoque, pour sa part, le fait que les États tendent à multiplier les dispositifs anti-abus, à revoir leur interprétation ou à réviser leur rédaction de façon à tenir compte de la créativité des contribuables<sup>1389</sup>. Or le Parlement européen considère que « la politique fiscale des entreprises doit être considérée comme faisant partie intégrante de la R.S.E. et qu'un comportement socialement responsable ne laisse, par conséquent, pas de place aux stratégies d'évasion fiscale, ni à l'exploitation des paradis fiscaux »<sup>1390</sup>. Le risque de se voir appliquer une mesure anti-abus est alors évalué à la hausse et doit être inscrit au budget.

Enfin, le risque commercial prolonge l'idée de « contribution positive » à l'environnement impacté : en payant sa juste part d'impôts, l'entreprise participe « à la stabilité du marché dont elle a besoin pour pérenniser son activité, spécialement dans les pays émergents »<sup>1391</sup>. La fiscalité n'est en effet pas le seul facteur à exercer une influence sur la prospérité d'une entreprise<sup>1392</sup>. Une entreprise doit aussi pouvoir compter sur des services public de qualité en vue de prospérer étant entendu que de tels services ne peuvent fonctionner sans des moyens financiers suffisants.

373. Face à ces risques, le *whistleblowing* présente un statut ambigü.

En tant que dispositif d'alerte interne, il permet de prévenir et de gérer les risques fiscaux, mais en tant qu'outil de divulgation publique, il se présente comme un redoutable instrument de « *Naming & Shaming* »<sup>1393</sup> et aggrave encore davantage le risque d'un dommage à la

---

<sup>1387</sup> E. LAVILLE/UTOPIES, *op. cit.*, p. 5.

<sup>1388</sup> ActionAid, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1389</sup> ActionAid, *ibidem*, p. 8.

<sup>1390</sup> Résolution du Parlement européen sur la responsabilité sociale des entreprises: comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable (2012/2098 (INI)), P7\_TA(2013)0049, 6 février 2013, point 7.

<sup>1391</sup> E. LAVILLE/UTOPIES, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1392</sup> Ainsi, le choix d'un paradis fiscal ne dépend pas uniquement de l'attractivité fiscale offerte par la réglementation : le pays doit aussi offrir des services publics de qualité, un système financier stable et sécurisé ou encore une clientèle avec un pouvoir d'achat suffisant (en ce sens, voy. not. E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, pp. 37-44).

<sup>1393</sup> Le « *Naming & Shaming* » (N&S) vise à dénoncer une entreprise dans l'optique de lui faire changer de comportement. Elle figure à côté du principe « *Comply or Explain* » parmi les principales techniques normatives utilisées dans les codes de conduite et autres chartes éthiques (voy. not. J.-M. SAUVÉ, « Compliance, droit public et juge administratif » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, p. 53). Entendue plus largement, le « *Naming & Shaming* » se confond avec la révélation publique dès l'instant où elle est définie comme « l'activité de dire publiquement qu'une personne, une entreprise, etc. s'est comportée d'une façon mauvaise ou illégale » (« *Naming and shaming* », *Cambridge Dictionary*, disponible sur <https://dictionary.cambridge.org> (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019)).

réputation<sup>1394</sup>. Ceci étant dit, ce dernier constat amène les entreprises à redoubler d'efforts pour garantir un dispositif d'alerte interne aussi efficace que possible.

## § 2. L'appel croissant à la vigilance des personnes qui gravitent autour de l'entreprise

374. La vision traditionnelle de la gouvernance fait reposer la surveillance de l'entreprise, spécialement la détection de la fraude, sur des dénonciateurs externes institutionnalisés. Les crises et scandales que les États-Unis et la France ont rencontrés ont induit un changement de paradigme. La surveillance doit également reposer sur les travailleurs qui forment la « nouvelle cheville ouvrière du gouvernement d'entreprise »<sup>1395</sup>. On attend des travailleurs qu'ils fassent preuve de vigilance et dénoncent, le cas échéant, les activités irrégulières dont ils ont connaissance sur leur lieu de travail.

375. Aux yeux de l'organisation, la mise en place de dispositifs d'alerte interne apparaît désormais tant comme un outil de contrôle interne et de gestion des risques (A) que comme un outil de *compliance* (B). L'alerte s'intègre alors pleinement au sein de la RSE<sup>1396</sup>.

Un système de *whistleblowing* ne peut être efficace que si les canaux d'alerte interne sont prolongés par des canaux d'alerte externe et public. De tels canaux permettent aux autorités de contrôler la correcte exécution des lois. Lorsqu'ils comportent une dimension publique, ils permettent aussi un contrôle démocratique (C).

### A. Un outil de contrôle interne et de gestion des risques

376. Conformément à la norme « ISO/NP 37002 *Whistleblowing management systems* »<sup>1397</sup>, le Code Daems de 2009 intègre le *whistleblowing* parmi les « systèmes de contrôle interne et de gestion des risques »<sup>1398</sup>. De même, *CFE Tax Advisers Europe*<sup>1399</sup> voit dans la mise en place

---

<sup>1394</sup> En ce sens, voy. V. LANDRIEU, « Risque réputationnel : comment prendre les devants », *Business.lesechos.fr*, 8 octobre 2018, (consulté le 18 mars 2019).

<sup>1395</sup> L. FLAMENT & P. THOMAS, « Le « whistleblowing » : à propos de la licéité des systèmes d'alerte éthique », *La semaine juridique sociale*, 2005, n° 17, p. 1277. En ce sens, voy. aussi J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 49. Voy. aussi E. PRADA-BORDENAVE, « Réflexions sur l'alerte éthique », *Esprit*, 2019, n° 4, p. 76, disponible sur [www.cairn.info](http://www.cairn.info) (consulté le 26 mai 2019); C. DIDIER, « L'alerte professionnelle en France: un outil problématique au cœur de la RSE », 4e colloque du RIODD (Réseau international de recherche sur les Organisations et le Développement Durable), Lille, France, Juin 2009, p. 3, disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00768469/document> (consulté le 19 septembre 2018).

<sup>1396</sup> En ce sens, voy. not. W. FEUGERE, « La protection des lanceurs d'alerte, un enjeu sociétal (éditorial) », *Cah. dr. entr.*, 2019, n° 3, p. 3.

<sup>1397</sup> Pour un exposé de cette norme, voy. *infra* n°s 635 et s.

<sup>1398</sup> Principe 5.2/16 de l'annexe du Code de gouvernance d'entreprise de 2009 (Code Daems).

<sup>1399</sup> *CFE Tax Advisers Europe* est une association basée à Bruxelles qui représente les intérêts des conseillers fiscaux européens à l'égard des instances publiques. Fondée en 1959, CFE rassemble 30 organisations nationales de 24 pays européens, représentant plus de 200.000 conseillers fiscaux.

de dispositifs d'alerte interne suffisamment canalisés et échelonnés un nouvel outil d'audit interne<sup>1400</sup>.

Complément au dispositif de gouvernance traditionnelle que constitue la surveillance par le comité d'audit<sup>1401</sup>, le *whistleblowing* est conçu comme un moyen supplémentaire de faire remonter les incidents aux oreilles de la direction, à côté des canaux traditionnels (supérieur hiérarchique, responsable RH, représentant du personnel, audit, ...) <sup>1402</sup>.

377. Le Code Daems a tout récemment été modifié de façon à rester en adéquation avec le Code des sociétés qui a subi une réforme importante<sup>1403</sup>.

Le Principe 5.2./16 du Code de 2009, qui figurait dans une annexe (annexe C)<sup>1404</sup>, est désormais repris dans le corps du Code de 2020, sous le Principe 4.13, dans les termes suivants :

« En outre, le comité d'audit examine les dispositifs spécifiques existants que le personnel de la société peut utiliser pour faire part confidentiellement de ses préoccupations à propos d'irrégularités éventuelles en matière d'élaboration de l'information financière ou d'autres sujets. Le comité d'audit donne son aval aux mécanismes permettant au personnel d'informer directement le président du comité d'audit. Si nécessaire, des dispositions sont prises permettant une enquête proportionnée et indépendante concernant ces sujets, et des mesures de suivi appropriées ».

Le principe n'a pas subi de modification substantielle par rapport au Code de 2009, continuant de se cantonner au signalement interne.

Le Code de gouvernance d'entreprise de 2020 est marqué par un renforcement de la transparence. Alors que le Code de 2009 prévoyait la simple publicité de la gouvernance d'entreprise<sup>1405</sup>, le Code de 2020 prévoit une reddition publique de comptes quant au respect du code<sup>1406</sup>. Le Code Daems de 2020 demeure néanmoins focalisé sur le respect des intérêts des actionnaires sans tenir compte des intérêts des parties prenantes, dont la place est pourtant grandissante.

Comme nous le verrons dans la deuxième partie de l'étude, la CBFA, l'actuelle FSMA, encourageait, déjà en 2007, le *whistleblowing* en vue d'assurer le respect des valeurs d'entreprise et des codes de conduite internes ainsi que l'efficacité du contrôle interne de

---

<sup>1400</sup> CFE Tax Advisers Europe, Opinion Statement PAC 4/2018 on the European Commission proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the protection of persons reporting on breaches of Union law ('Whistleblowing'), issued by the CFE Professional Affairs Committee, submitted to the European Institutions in July 2018, disponible sur <http://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/07/CFE-Opinion-Statement-EU-Whistleblowers-Protection.pdf> (consulté le 4 octobre 2019).

<sup>1401</sup> Principe 5.2 du Code belge de gouvernance d'entreprise de 2009 (Code Daems).

<sup>1402</sup> En ce sens, voy. not. S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, p. 126.

<sup>1403</sup> Loi du 23 mars 2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 4 avril 2019.

<sup>1404</sup> La disposition se lisait comme suit : « [l]e comité d'audit examine les dispositifs spécifiques en place que le personnel de la société peut utiliser pour faire part confidentiellement de ses préoccupations à propos d'irrégularités éventuelles en matière d'élaboration de l'information financière ou d'autres sujets. Au besoin, des mécanismes sont adoptés pour permettre une enquête proportionnée et indépendante à ce sujet ainsi que pour en assurer le suivi approprié et permettre au personnel d'informer directement le président du comité d'audit ».

<sup>1405</sup> Le Principe 9 du Code Daems de 2020 déclare que la société assure une publication adéquate de sa gouvernance d'entreprise.

<sup>1406</sup> Le Principe 10 du Code Daems de 2020 prévoit que la société rend compte publiquement du respect du code.

l'établissement financier<sup>1407</sup>. La mise en place d'un tel dispositif d'alerte interne professionnelle est désormais obligatoire depuis l'adoption de la Loi bancaire<sup>1408</sup> qui transpose en droit belge la directive 2013/36<sup>1409</sup> et de la Loi Solvabilité II<sup>1410</sup> qui transpose en droit belge la directive 2009/138/CE<sup>1411</sup>.

### *B. Un outil de mise en conformité aux lois et codes de conduites*

378. En 2004, le Ministère de la Justice des Pays-Bas a publié une « *checklist* pour le législateur », plus connue sous l'expression « *Table of Eleven* », reprenant onze facteurs susceptibles d'influencer le niveau de *compliance* d'un groupe cible. Développé sur la base des sciences comportementales, ce modèle doit servir aux décideurs politiques et juristes qui rédigent les lois. Il peut aussi servir dans le cadre d'études scientifiques évaluant l'effectivité des politiques publiques.

Les cinq premiers facteurs de la « *Table of Eleven* » relèvent de la *compliance* spontanée tandis que les cinq autres facteurs relèvent de la *compliance* forcée, autrement dit de l'exécution. Parmi ces facteurs, soulignons le contrôle social dans le groupe cible, qui relève de la *compliance* spontanée, et le risque d'être dénoncé auprès des autorités (« *risk of reporting* »), qui relève de la *compliance* forcée<sup>1412</sup>. Il en résulte que la mise en place de canaux de dénonciation interne (contrôle social au sein du groupe cible) et de dénonciation externe (signalement aux autorités) devrait participer à la mise en conformité d'une entreprise. La mise en place d'un dispositif de dénonciation devrait donc inciter une entreprise à être plus « compliant » *ex ante* (l'infraction n'est pas commise) et *ex post* (l'infraction est détectée et traitée).

Ceci étant, il faut noter que chaque facteur n'exerce pas le même degré d'influence. Certains facteurs vont davantage encourager à la violation de la règle ou au contraire au respect de la règle. Le « profil de *compliance* » traduit ces observations. Ce profil révèle que le risque d'être dénoncé semble être moins déterminant que le risque d'être sanctionné/contrôlé ou le degré

---

<sup>1407</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA du 30 mars 2007 relative aux attentes prudentielles de la CBFA en matière de bonne gouvernance des établissements financiers, points 65-69, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019). La BNB a intégré les principes relatifs au *whistleblowing* dans la circulaire couplée à l'attention du secteur de l'assurance et de la réassurance adoptée en 2016 et révisée le 13 septembre 2018: Circulaire NBB 2016\_31 du 5 juillet 2016 relative aux attentes prudentielles de la Banque nationale de Belgique en matière de système de gouvernance pour le secteur de l'assurance et de la réassurance, p. 67. Les deux versions sont disponibles sur [www.nbb.be/fr/supervision-financiere/contrôle-prudentiel/domaines-de-contrôle/entreprises-dassurance-ou-de-29](http://www.nbb.be/fr/supervision-financiere/contrôle-prudentiel/domaines-de-contrôle/entreprises-dassurance-ou-de-29) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1408</sup> Article 21, § 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse (dite « loi bancaire »), *M.B.*, 7 mai 2014.

<sup>1409</sup> Article 71 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive « bancaire »), *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013.

<sup>1410</sup> Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance (dite « loi Solvabilité II »), *M.B.*, 23 mars 2016.

<sup>1411</sup> Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (directive « solvabilité II »), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009.

<sup>1412</sup> Law Enforcement Expertise Centre of the Dutch Ministry of Justice, *The 'Table of Eleven' A versatile tool*, The Hage, November 2004, pp. 15-20.

d'acceptation des règles<sup>1413</sup>. Ces résultats peuvent surprendre étant donné que l'étude a été menée aux Pays-Bas, à savoir dans un pays protestant où le contrôle social est traditionnellement fort.

### *C. Un outil de contrôle démocratique*

379. Dernière étape du processus de *whistleblowing*, la dénonciation publique peut donner lieu à un véritable contrôle démocratique, en particulier lorsqu'elle intervient auprès des médias. Ces derniers sont en effet capables de conférer une publicité importante aux préoccupations qui leur sont confiées par leurs sources<sup>1414</sup>.

Ce phénomène est particulièrement saillant dans le domaine fiscal. Concourrent à son expansion non seulement la presse et la société civile, mais aussi les décideurs politiques. La reconnaissance juridique du phénomène des lanceurs d'alerte, la montée de l'approche « *Naming & Shaming* » et le projet de déclaration publique pays-par-pays (PCbCR)<sup>1415</sup> témoignent en effet du déplacement de la transparence fiscale vers le public en général. Ce déplacement est justifié par la nécessité de garantir, au XXI<sup>e</sup> siècle, un contrôle démocratique du comportement fiscal des grandes entreprises. Publier l'information n'a de fait aucune utilité si celle-ci n'est pas examinée et exploitée par le public. Les journalistes d'investigation et les ONG exercent à cet égard un rôle central.

En guise d'illustration, rappelons que l'ICIJ a rendu la base de données relatives aux « *Offshore Leaks* » accessible au public, le 14 juin 2013, dans l'optique de découvrir de nouveaux mécanismes douteux en permettant aux citoyens avertis du monde entier de consulter la base de données et de lui rapporter, le cas échéant, ses préoccupations<sup>1416</sup>.

## **Conclusion**

380. Il ressort du présent chapitre que nous sommes progressivement passés, du fait de la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, d'un système d'imposition fortement axé sur le contribuable, à un système basé sur la coopération des citoyens, et plus précisément des « tiers ».

Il n'est pas anodin que Francis Chateauraynaud et Didier Torny soient partis d'un constat similaire pour fonder leur théorie sociologique de l'alerte et du risque. Les deux sociologues qualifient de politique de « vigilance » le fait de détourner, de récupérer, le mode ordinaire de

---

<sup>1413</sup> Law Enforcement Expertise Centre of the Dutch Ministry of Justice, *ibidem*, p. 22.

<sup>1414</sup> Sur le vecteur de diffusion que représente la presse, voy. *supra* nos 221 et s.

<sup>1415</sup> Sur la déclaration publique pays-par-pays, voy. *supra* nos 298-299.

<sup>1416</sup> « Offshore Leaks : la base de données ouverte au public », *Le Monde.fr*, 15 juin 2013 (consulté le 20 septembre 2018).



présence au monde<sup>1417</sup> en un ressort de la normalisation elle-même et, en l'occurrence, en un mode d'exécution des politiques publiques<sup>1418</sup>.

Du renforcement des politiques de vigilance fiscale à l'institutionnalisation de la dénonciation fiscale, il n'y a qu'un pas. Et celui-ci a été clairement franchi comme nous l'avons mis en évidence et l'illustrerons dans la deuxième partie de l'étude.

381. La dénonciation fiscale se pratique en droit belge. C'est un fait inélectuable. Aussi méprisée soit-elle, elle n'en est pas moins reçue par les fonctionnaires de police et les agents de l'administration fiscale. Alors qu'elle ne reposait en droit belge sur aucune base légale expresse, cette situation est en passe d'être bouleversée à la faveur de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui oblige les administrations, en ce compris fiscales, à mettre en place des dispositifs d'alerte en vue de lutter contre les dispositifs fiscaux frauduleux ou abusifs.

Les entreprises sont pareillement soumises à cette obligation. L'administration n'est en effet pas la seule autorité à voir ses méthodes de gouvernance bouleversées par le phénomène des lanceurs d'alerte. Dans le sillage du mouvement de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise, les entreprises sont aussi invitées à insérer dans le cadre de leurs programmes de contrôle interne des dispositifs d'alerte en vue de gérer les risques fiscaux.

Avant d'examiner comment le phénomène des lanceurs d'alerte, en général, et celui des lanceurs d'alerte fiscale, en particulier, ont concrètement été réceptionnés en droit, il nous faut encore expliciter le glissement de registre opéré par les lanceurs d'alerte dans le domaine fiscal. Comme nous l'avons déjà suggéré, la dénonciation fiscale oscille désormais entre le registre légal et le registre éthique. Ceci nous amène à décrypter les notions de fraude fiscale, d'évasion fiscale ainsi que les notions connexes.

## **Chapitre 3. Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée**

### **Introduction**

382. Les médias ont joué un rôle important dans le désaveu qui frappe la fraude et l'évasion fiscales aujourd'hui, en relayant de plus en plus de scandales capables de mettre en lumière ces formes de délinquances (autant que la délinquance visible), mais aussi de les stigmatiser comme répréhensibles.

L'effet provoqué par la publication des « *Panama Papers* » est sans équivoque. Quelques jours après que n'éclate le scandale, le ministre belge des Finances confessait que personne, pas

---

<sup>1417</sup> Être vigilant est le mode ordinaire de présence au monde de l'être humain mais aussi de l'animal. Il en va de leur survie à tous les deux.

<sup>1418</sup> F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNAY, *Les Sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, Paris, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 1999 (1<sup>ère</sup> éd.), 2013 (2<sup>e</sup> éd.), p. 422.



même dans la classe politique, ne s'était réellement intéressé à ces constructions fiscales *offshore*<sup>1419</sup>. Mais, poursuit-il, « tant que nous ne donnons pas le signal que nous estimons que *cela n'est pas correct*, en tant que société et en tant que représentants de cette société, les choses ne vont pas non plus changer. Aujourd'hui, nous vivons une époque charnière. *L'opinion publique n'admet plus ces pratiques et moi non plus* (nous soulignons) ». <sup>1420</sup>

383. Reste à savoir quelles pratiques ne sont pas « correctes » en droit fiscal ? Quelles sont les pratiques fiscales qui ont pu être dénoncées sur la place publique grâce au concours des lanceurs d'alerte ? Quelles sont les pratiques dénoncées traditionnellement ?

En tout état de cause, on constate que les pratiques fiscales mises au jour par les *medias leaks* n'ont pas tant choqué parce qu'elles étaient illégales ou abusives (section 1) que parce qu'elles paraissaient irresponsables ou injustes (section 2).

Cette digression eu égard au sujet de la dénonciation fiscale n'est qu'apparente en ce qu'elle permet de saisir toute la complexité de la dénonciation de faits fiscaux telle qu'envisagée par la Directive sur les lanceurs d'alerte qui sera examinée dans la deuxième partie de l'étude. Tandis qu'il peut être aisé d'apprécier si un comportement menace l'intégrité physique, la propriété d'un individu, la sécurité nationale ou l'environnement, il peut paraître inextricable d'apprécier, même pour un fiscaliste chevronné, si le comportement fiscal dont on est témoin ou dont on a connaissance est contraire à une disposition fiscale, d'autant plus lorsqu'il s'agit d'une disposition fiscale anti-abus<sup>1421</sup>.

## Section 1. La détection des pratiques fiscales illégales ou abusives

384. Les lanceurs d'alerte à l'origine des *media leaks* ont dénoncé publiquement des faits se rapportant à trois types d'infractions :

- les actes qui violent les règles de l'impôt sur les sociétés (§ 2) ;
- les dispositifs destinés à obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la législation applicable en matière d'impôt sur les sociétés (§ 3);
- les infractions aux règles en matière de concurrence et d'aides d'État à caractère fiscal (§ 4)

Nous verrons que ces infractions sont spécifiquement combattues par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>1422</sup>.

---

<sup>1419</sup> Sur les effets du scandale des « *Panama Papers* », voy. *supra* n° 197.

<sup>1420</sup> « Train de mesures supplémentaires contre la fraude fiscale », Communiqué de presse, 19 avril 2016, disponible sur <https://vanoverveldt.belgium.be> (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>1421</sup> Ce détour permet, par la même occasion, de démontrer la pertinence de l'interprétation particulière donnée à la bonne foi dans le cadre de la Directive sur les lanceurs d'alerte, entendue comme la croyance raisonnable que les faits dénoncés sont exacts *et relèvent du champ d'application de la directive* (article 6, § 1<sup>er</sup>, a), de la Directive sur les lanceurs d'alerte). Sur l'exigence de bonne foi dans la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *infra* n° 911.

<sup>1422</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

385. Avant d'expliciter plus avant ce que recouvrent ces infractions, il convient de revenir sur un principe essentiel en droit fiscal, le principe du libre choix de la voie la moins imposée et sur son corollaire principal, la distinction fondamentale entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale (§ 1).

Dans le langage courant<sup>1423</sup>, mais aussi parfois en sciences économiques<sup>1424</sup>, l'« évasion fiscale » désigne autant la fraude fiscale, qui est illégale, que l'optimisation fiscale, qui n'est pas en soi illégale. Elle n'est illégale que lorsqu'elle est « abusive ». C'est que du point de vue sociétal, le résultat est le même : l'impôt, tel que pensé par le législateur, n'a pas été payé. Les voies utilisées peuvent aussi être identiques : ce sont celles de l'opacité. De plus, il n'est parfois pas possible de distinguer *a priori* les deux phénomènes. C'est pourquoi nous utilisons, dans un souci de concision et de fluidité, l'expression générique « échapper à l'impôt »/« évasion fiscale » pour couvrir les diverses hypothèses dans lesquelles un contribuable souhaite payer moins/pas d'impôts<sup>1425</sup>. Nous veillerons néanmoins à bien distinguer les deux notions lorsque cela s'avèrera utile à notre propos.

### § 1. Préable : la liberté de choisir la voie la moins imposée

386. Le droit fiscal belge, à l'instar du droit fiscal d'autres pays, connaît le principe de l'« évitement licite de l'impôt », aussi appelé principe du « libre choix de la voie la moins imposée » (A)<sup>1426</sup>. Ce principe signifie que le contribuable est libre d'aménager sa situation fiscale comme il l'entend de façon à éviter l'impôt, à la double condition de ne violer aucune obligation fiscale, d'une part, et de n'accomplir aucun acte « simulé », d'autre part<sup>1427</sup>.

Du principe du libre choix de la voie la moins imposée découle une distinction fondamentale entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale (B)<sup>1428</sup>.

---

<sup>1423</sup> Le constat a été observé en français et en anglais. Ainsi, l'expression anglaise « *tax evasion* » désigne au sens strict la fraude fiscale, mais peut aussi désigner l'évasion fiscale illicite.

<sup>1424</sup> Voy. par exemple B. DEFFAINS & E. LEHMANN « Réflexions autour de l'analyse économique de l'évasion fiscale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017, n° 4, pp. 405-414. Dans cet article, l'évasion fiscale renvoie, d'une part, à la fraude fiscale (évasion fiscale illégale) et, d'autre part, à l'optimisation fiscale (évasion fiscale légale).

<sup>1425</sup> Un tel comportement peut être mû par le désir de réduire sa base d'imposition (en gonflant ses frais professionnels, par exemple), de sortir du champ d'application de la loi fiscale (en qualifiant habilement l'opération concernée), de profiter d'un avantage fiscal (en respectant les conditions prévues par la loi pour bénéficier du chèque-habitat, par exemple) ou encore d'immuniser fiscalement certains revenus (ne pas les déclarer est une technique radicale).

<sup>1426</sup> Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

<sup>1427</sup> Sur la portée du principe du libre choix de la voie la moins imposée en droit belge, voy. spéc. Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2003. Voy. aussi la thèse d'Aymeric NOLLET (ULiège), défendue le 26 septembre 2018, intitulée : « De l'abus fiscal' ou quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt – Essai d'une théorie critique en droit fiscal belge », à paraître.

<sup>1428</sup> Sur cette distinction, voy. not. T. DELAHAYE, *op. cit.*, pp. 21-30 ; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, pp. 493-494 ; M. BOURGEOIS & J. OPRENYESZK, avec la collaboration d'A. NOLLET, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n° 1, pp. 28-30. Notons que cette distinction n'est pas propre au droit belge. Elle existe aussi en droit anglo-saxon : voy. not. J. HASSELDINE & G.

*A. La consécration jurisprudentielle du principe du libre choix de la voie la moins imposée*

387. En dehors du cas de la simulation<sup>1429</sup>, le contribuable est en principe libre d'emprunter la voie fiscale la moins imposée. Certaines voies sont cependant apparues comme anormales aux yeux de l'administration fiscale. Elle a alors tenté de mobiliser deux autres théories, à côté de celle de la simulation, en vue de contrer la créativité jugée excessive de la part de certains contribuables: la théorie de la fraude à la loi (b) et la théorie de la réalité économique (c).

Ces tentatives ont donné l'occasion à la Cour de cassation de définir précisément en droit belge les contours et les limites du principe du libre choix de la voie la moins imposée.

La Cour a rappelé, à l'occasion de son célèbre arrêt « *Brepols* »<sup>1430</sup>, qu'il n'appartenait qu'au législateur de limiter ce principe, conformément au principe de la légalité de l'impôt (a)<sup>1431</sup>.

*a) La portée du principe du « libre choix de la voie la moins imposée »*

388. La plupart des pays du monde admettent qu'un contribuable puisse librement aménager sa situation fiscale<sup>1432</sup>. Les paradis fiscaux tirent leur légitimité de ce principe essentiel. Il n'existe aucun devoir juridique à se comporter d'une telle façon à être soumis à l'impôt<sup>1433</sup>. Le droit fiscal détermine quelles sont les situations imposables sans nullement obliger à se placer dans les situations prévues par la loi<sup>1434</sup>.

Si « selon une formule bien connue d'un juge américain, il n'existe pas de devoir patriotique d'augmenter ses impôts » aux États-Unis<sup>1435</sup>, l'affirmation est sans doute aussi juste en Belgique où, selon une formule également bien connue de John Crombez, la fraude fiscale est aussi belge que la bière ou les frites<sup>1436</sup>.

---

MORRIS, « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting Forum*, n° 37, 2013), p. 3.

<sup>1429</sup> Sur la simulation, voy. *infra* n°s 415 et s.

<sup>1430</sup> Cass., 6 juin 1961 (arrêt *Brepols*), *Pas.*, I, 1961, pp. 1087-1088; *J.D.F.*, 1961, p. 274.

<sup>1431</sup> Le législateur est en l'occurrence intervenu en 1993 en introduisant en droit belge une disposition anti-abus. Sur cette disposition générale anti-abus, voy. *infra* n°s 433 et s.

<sup>1432</sup> Pour une analyse comparée du droit belge, français, hollandais et anglais, voy. Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

<sup>1433</sup> On s'interroge cependant sur les conséquences juridiques à tirer sur ce point de la consécration constitutionnelle du devoir de contribuer aux charges publiques en fonction de ses facultés contributives.

<sup>1434</sup> Voy. not. Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 48.

<sup>1435</sup> D. GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. BROWN, ed.), *Ius Gentium, Comparative Perspectives on Law and Justice* 12, London/New York, Springer/Dordrecht Heidelberg, 2012, p. 132.

<sup>1436</sup> L'expression est tirée d'un ouvrage de John Crombez, « *Zwart en wit : een betere toekomst zonder fraude* » chez Broché (2013) (M. BUXANT, « La fraude aussi belge que la bière ou les frites », *L'Écho.be*, 18 décembre 2013 (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2017)).

Le contribuable n'est pas davantage tenu de subir passivement l'impôt. Il peut être proactif et anticiper et prévenir la charge fiscale associée à ses actions. C'est ce que l'on appelle la « gestion fiscale » ou encore l'« ingénierie fiscale »<sup>1437</sup> qui consiste à anticiper la charge fiscale tout d'abord et à rechercher le régime fiscal le moins onéreux ensuite.

La France est la première à avoir reconnu, en 1826, qu'un contribuable avait le droit d'aménager librement sa situation fiscale. Après avoir souligné le caractère d'ordre public de la loi fiscale, la Cour de cassation française a déclaré que « dans les lois de finance comme dans les lois pénales, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou défendu est permis et ne peut être exigé ou défendu »<sup>1438</sup>. Le président de la Cour suprême d'Écosse a consacré, près d'un siècle plus tard, en 1929, le même principe, mais selon une justification distincte : « [a]ucun citoyen de ce pays n'a la plus petite obligation morale ou autre de présenter juridiquement ses affaires ou ses biens de façon à permettre au fisc d'en prendre la plus grande part possible »<sup>1439</sup>.

389. Le principe du libre choix de la voie la moins imposée a également été reconnu à l'échelle européenne. La Cour de justice de l'Union européenne a admis que le contribuable ayant le choix entre plusieurs opérations puisse aménager sa situation d'une façon à limiter sa dette fiscale<sup>1440</sup>.

Ce principe a été expressément reconnu dans le onzième considérant de la « directive ATAD »<sup>1441</sup>, sur laquelle nous aurons l'occasion de revenir plus loin, en ce qu'est affirmé le droit de tout contribuable de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales à la condition que le montage fiscal adopté soit « authentique »<sup>1442</sup>.

390. En droit belge, le principe du libre choix de la voie la moins imposée découle directement du principe de la légalité de l'impôt, consacré à l'article 170 de la Constitution, ainsi que du principe de la liberté contractuelle, tiré de l'article 1134 du Code civil<sup>1443</sup>.

---

<sup>1437</sup> En ce sens, voy. not. Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 15 ; J. MALHERBE, « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés — Actualités et nouveaux enjeux* (J. MALHERBE, J.-E. NAVEZ, Th. BLOCKERYE, e.a., coord.), Limal, Anthemis, 2013, pp. 11-13.

<sup>1438</sup> Cass. fr. (req.), 26 décembre 1826, Sirey, *Recueil des lois et arrêts 1825-1827*, cité in E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 35.

<sup>1439</sup> Cité in E. CHAMBOST, *ibidem*, p. 35.

<sup>1440</sup> Voy. not. C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Halifax e.a. c. Commissioners of Customs & Excise* (arrêt « Halifax »), 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, point 73 ; C.J.U.E., arrêt *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs c. RBS Deutschland Holdings GmbH* (arrêt « RBS Deutschland Holdings »), 22 décembre 2010, C-277/09, EU:C:2010:810, point 54 ; C.J.U.E., arrêt *Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand c. Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen*, (arrêt « PPG »), 18 juillet 2013, C-26/12, EU:C:2013:526, point 28. Sur le principe du libre choix de la voie la moins imposée, voy. not. A. PEETERS, « De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief », *A.F.T.*, 2011, n° 10, pp. 6-31.

<sup>1441</sup> Abréviation de l'intitulé en langue anglaise : « *Anti-Tax Avoidance Directive* ».

<sup>1442</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L 193, 19 juillet 2016, considérant n° 11. Voy. aussi l'article 6 qui prévoit une clause générale anti-abus.

<sup>1443</sup> En ce sens, voy. not. Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 48-50 ; Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 15 ; Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 218 ; A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M.

Le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt constitue historiquement, avec le principe de l'égalité de l'impôt, la clé de voûte de notre droit fiscal<sup>1444</sup>. En substance, le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt<sup>1445</sup> veille à ce que seule une assemblée délibérante démocratiquement élue, du niveau de pouvoir compétent (collectivité fédérale, fédérée, locale), puisse créer un prélèvement obligatoire qualifiable d'« impôt » et déterminer les « éléments essentiels » à son établissement et à son recouvrement (au travers de l'instrument juridique requis : loi, décret, ordonnance, règlement provincial ou communal)<sup>1446</sup>.

L'enjeu philosophique qui sous-tend ce principe réside dans le consentement à l'impôt. L'impôt est le résultat d'une décision commune via laquelle chaque citoyen fixe la part de richesses privées qu'il consent à dédier aux besoins collectifs, autrement dit sa « part contributive ». Ce principe fondamental était au cœur des revendications formulées au XVIII<sup>e</sup> siècle par les colons rebelles lors de la révolution américaine. Leurs doléances ont pris la forme d'un slogan qui a traversé les siècles et qui resurgit parfois lors de manifestations populaires: « *no taxation without representation* »<sup>1447</sup>.

391. Certains auteurs ont tiré du principe de la légalité fiscale celui de la « franchise des personnes et des choses »<sup>1448</sup>. L'expression est tirée d'un arrêt de la Cour de cassation à l'occasion duquel elle a déclaré que la disposition en cause – l'article 53 du Code des taxes assimilées au timbre aujourd'hui abrogé – ne pouvait « recevoir une application extensive ; que

---

BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 138 et 158 ; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 297 ; B. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 11-17.

<sup>1444</sup> En ce sens, voy. la mercuriale du procureur général Krings, « Aspects de la contribution de la Cour de cassation à l'édifice du droit », *J.T.*, 1990, pp. 545 et s. et 565 et s., spéc. p. 568, n° 67 cité in Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 218, note 31.

<sup>1445</sup> Sur la portée du principe de la légalité de l'impôt, voy. not. W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi » in X., *En hommage à Victor Gontho*, Liège, Faculté de droit de Liège, 1962, pp. 257-319 ; P. POPELIER, « Basisbeginselen inzake de vereiste van de wettelijke basis als voorwaarde voor een toegelaten inmenging in grondrechten in fiscale zaken » in *Fiscale Rechtspraakoverzichten : Grondrechten in fiscalibus 1989-2014* (S. DE RAEDT & A. VAN DE VIJVER, coord.), Gent, Larcier, 2016, pp. 49-67 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ? », in *De grondwet in groothoekperspectief. Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque* (B. PEETERS & J. VELAERS, dir.), Antwerpen, Intersentia, 2007, pp. 509-562 ; J. THEUNIS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *T.F.R.*, 2006, pp. 79-96 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Centre d'études constitutionnelles et administratives 15, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 99 et s. ; A. LACHAPPELLE & S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, pp. 392-398.

<sup>1446</sup> M. BOURGEOIS & E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », in *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation* (M. VERDUSSEN & N. BONBLED, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1577.

<sup>1447</sup> Voy. not. A. LACHAPPELLE & S. WATTIER, *op. cit.*, p. 392.

<sup>1448</sup> Voy. les références citées par le professeur Afschrift dans son cours de droit fiscal (Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 33, note 64, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019)) : G. DEMANTE, *Explication raisonnée du principe de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire VII*, Paris, A. Durand, 1862, n° 9 ; A. WAHL, *Traité de droit fiscal*, Tome I, Paris, Chevalier Mareng, 1902, p. 75 ; P. PARCELLIER, *De l'interprétation des lois d'enregistrement*, diss. Bordeaux, 1938, p. 86 ; L. TROTABAS, « Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales », *Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Geny*, Tome III, Paris, Librairie du recueil Sirey, 1934, p. 103 et T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2e éd., Bruxelles, Larcier, 2003.

tel est, en effet, le principe en matière de toutes dispositions qui restreignent la franchise des personnes et des choses »<sup>1449</sup>.

Ce principe amène à considérer l'impôt comme une exception<sup>1450</sup>, ce qui n'est guère étonnant eu égard à la théorie libérale dont est imprégnée originellement la Constitution belge<sup>1451</sup>. Une personne, une situation ou une chose est, en règle générale, affranchie d'impôt ; ce n'est qu'à titre *exceptionnel*, lorsqu'une règle explicite et univoque le prévoit, qu'une personne, une situation ou une chose est soumise à l'impôt<sup>1452</sup>. En d'autres mots, un impôt ne peut être établi que *dans les cas et dans la mesure* où la loi le prévoit<sup>1453</sup>.

Du principe de la « franchise des personnes et des choses », il en découle également un principe essentiel en droit fiscal, quant à son interprétation, c'est que la loi fiscale est de stricte interprétation, ce qui revient à dire qu'elle doit être interprétée dans un sens favorable au contribuable lorsqu'elle n'est pas claire : « *in dubio contra fiscum* » selon l'adage. Il en résulte que le juge fiscal, à la différence du juge civil, ne peut combler les lacunes du droit fiscal. L'opération qui n'est pas expressément soumise à l'impôt ne peut être taxée, même si elle est semblable ou similaire à une autre opération<sup>1454</sup>. De là en découle une grande place à la créativité dans le domaine fiscal. Cette créativité a donné lieu à ce que l'on appelle couramment l'optimisation fiscale, autour de laquelle des pans entiers du secteur économique se sont spécialisés.

392. Aussi légale soit-elle à première vue, l'innovation fiscale est de plus en plus brimée. C'est que tout contribuable n'a pas le loisir d'être créatif en vue d'échapper à l'impôt. Le budget des États ne peut rester viable si tous les contribuables réussissent à passer entre les mailles du filet fiscal. Comme le relève le Groupe de travail « Fiscalement Correct », « si chaque contribuable poursuit jusqu'au bout la voie la moins imposée, il n'y aura pratiquement plus rien à taxer en Belgique, ce qui risque de mettre en péril la solidarité nationale et notre système d'État-providence »<sup>1455</sup>. En outre, nous avons vu plus haut que l'évasion fiscale était un privilège réservé, dans les faits, à certaines catégories d'impôts<sup>1456</sup> et de contribuables<sup>1457</sup>, ce qui semble heurter le principe constitutionnel de l'égalité de l'impôt.

---

<sup>1449</sup> Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 704.

<sup>1450</sup> De l'opinion de Thierry Afschrift, la formulation de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme confirme le bien-fondé de cette conception au niveau européen, dès l'instant où l'impôt est mentionné au second paragraphe en tant qu'*exception* au *droit* au respect des biens reconnu au premier paragraphe (Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, op. cit., p. 33.).

<sup>1451</sup> Que l'impôt soit une exception au droit de propriété ne fait pas l'unanimité en doctrine. Cette vision procède en réalité d'une vision plus idéologique que juridique.

<sup>1452</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., p. 51, n° 64.

<sup>1453</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 297.

<sup>1454</sup> Comp. avec le principe de la légalité pénale (légalité des infractions et des peines) et l'adage « *in dubio pro reo* ». Sur l'influence du droit constitutionnel sur le droit pénal, voy. M. VERDUSSEN, *Contours et enjeux du droit constitutionnel pénal*, Bruxelles, Bruylant, 1995.

<sup>1455</sup> Groupe de travail Fiscalement Correct, « Tout le monde *off shore* ! Pour un traitement fiscal plus équitable des indépendants, PME et des multinationales », communiqué de presse, 20 novembre 2015, disponible sur [www.fiscaalcorrect.be](http://www.fiscaalcorrect.be) (consulté le 9 mars 2019).

<sup>1456</sup> À savoir les impôts dont la base d'imposition est peu mobile, c'est-à-dire l'impôt sur les revenus professionnels et l'impôt sur les biens immobiliers.

<sup>1457</sup> À savoir les multinationales, les ultra-riches (dont la fortune s'élève à 40-50 millions d'euros) et les organisations criminelles.

*b) Le rejet de la théorie de la fraude à la loi*

393. À la fin des années '50, l'administration fiscale belge, menée par le remarqué Camille Scaileur, a tenté de contenir l'œuvre créatrice de certains contribuables au moyen de la théorie de la fraude à la loi. Admise en droit international privé<sup>1458</sup>, la portée de cette théorie est plus discutée en droit privé interne<sup>1459</sup>, quoiqu'une thèse récente soit venue démontrer la portée et la fonction du principe général de droit « *fraus omnia corrumpit* » en droit privé belge<sup>1460</sup>.

D'après le professeur français Vidal, « il y a fraude [à la loi] à chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif »<sup>1461</sup>.

L'application de la théorie de la fraude à la loi suppose donc la réunion de trois conditions<sup>1462</sup> :

- (i) l'existence d'une règle de conduite contenue dans une disposition d'ordre public ou impérative ;
- (ii) l'emploi d'un moyen en apparence licite et efficace mais jugé anormal ;
- (iii) la volonté de se soustraire à cette règle de conduite au travers de ce moyen.

394. Au travers de cette théorie, l'administration fiscale cherchait à se rendre inopposables des actes juridiques sincères (c'est-à-dire non simulés) mais de son point de vue « anormaux », en ce qu'ils visaient à soustraire le contribuable à l'application de la règle fiscale normalement applicable. D'après Camille Scaileur, l'anormalité doit être appréciée en ayant égard au « degré de machination dans la manoeuvre mise au point par le contribuable pour se dérober à l'impôt sans heurter le texte légal »<sup>1463</sup>.

Reste à savoir si par acte juridique « normal », l'administration fiscale ne vise pas, en fait, l'acte juridique le plus taxé<sup>1464</sup>. À côté de cette critique, il est par ailleurs apparu que la théorie de la fraude à la loi ne trouvait pas à s'appliquer en droit fiscal car il n'existe pas de « règle obligatoire

---

<sup>1458</sup> En droit international privé, la fraude à la loi s'entend comme « l'utilisation volontaire de la règle de conflit par manipulation de l'élément de rattachement, afin d'échapper à une disposition impérative » (Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 30).

<sup>1459</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *Enquête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 136.

<sup>1460</sup> A. LENAERTS, *Fraus omnia corrumpit in het privaatrecht : autonome rechtsfiguur of miskend correctiemechanisme?*, Brugge, Die Keure, 2013.

<sup>1461</sup> J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français. Le principe « fraus omnia corrumpit »*, Paris, Dalloz, 1957, p. 20.

<sup>1462</sup> Voy. not. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 131.

<sup>1463</sup> C. SCAILEUR, « La fraude à la loi en droit fiscal », *Rec. gén. enr. not.*, 1959, p. 188.

<sup>1464</sup> Sur le rejet de la théorie de la fraude à la loi en droit fiscal belge, voy. A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, à paraître, pp. 329-340.

» au sens de cette théorie<sup>1465</sup>. Selon les mots du professeur Vidal : « en empêchant l'impôt de naître, le contribuable ne commet aucune fraude; entre la violation de la loi fiscale et l'habileté licite, il n'y a pas place pour la théorie de la fraude »<sup>1466</sup>. Le droit fiscal oblige à payer l'impôt dû « si un acte déterminé est accompli ; il n'oblige pas à accomplir cet acte. En faisant autre chose, le contribuable use de la liberté des conventions, sans contourner une règle imposant un comportement, qui n'existe pas »<sup>1467</sup>.

395. C'est donc à juste titre que l'application en droit fiscal de la théorie de la fraude à la loi a été expressément rejetée par la Cour de cassation dans un arrêt de principe du 6 juin 1961, l'arrêt *Brepols*.

Alors que la Cour d'appel de Bruxelles avait admis, par un arrêt du 25 mars 1959, la position de l'administration tendant à étendre la simulation à de potentiels cas de fraude à la loi<sup>1468</sup>, la Cour de cassation a jugé, selon un dispositif désormais célèbre, qu' :

*« il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale »*<sup>1469</sup>.

La Cour confirme donc que la fraude à la loi se distingue de la fraude fiscale en ce qu'elle ne suppose pas une simulation<sup>1470</sup>, et ce même si le dispositif de la Cour d'appel de Bruxelles a pu laisser croire que la simulation, et partant la fraude fiscale, pouvait être inférée de la fraude à la loi.

La Cour de cassation a confirmé cette jurisprudence à plusieurs reprises, réaffirmant de la sorte la valeur juridique du principe du libre choix de la voie la moins imposée en droit belge.

### *c) Le rejet de la théorie de la réalité économique*

396. La théorie de la fraude à la loi désavouée, l'administration fiscale s'est alors tournée vers une autre théorie, la « théorie de la réalité économique », dans l'espoir d'écarter des constructions juridiques parfaitement légales et sincères, mais jugées contraires à la « réalité économique ». Une telle théorie vise donc à étendre la notion de simulation aux actes contraires, non seulement à la réalité juridique, mais aussi à la réalité économique.

---

<sup>1465</sup> Voy. not. A. NOLLET, *ibidem*, pp. 329-340. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 131.

<sup>1466</sup> J. VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, *op. cit.*, p. 204.

<sup>1467</sup> Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, *op. cit.*, pp. 65-66. Voy. aussi J. KIRKPATRICK, « Les limites du champ d'application du principe *fraus omnia corrumpit* », *R.C.J.B.*, 2012, p. 34.

<sup>1468</sup> La Cour d'appel de Bruxelles a notamment décidé que « la simulation peut également exister lorsque, comme en l'espèce, l'acte n'est pas sincère » et ce « quoique les conventions opposées à l'administration ne fassent pas l'objet de conventions occultes contraires, les conditions techniques de la simulation ne s'en trouvent pas moins réunies » (les motifs de l'arrêt de la Cour d'appel sont intégralement reproduits dans l'arrêt de la Cour de cassation).

<sup>1469</sup> Cass., 6 juin 1961 (*Brepols*), *Pas.*, I, 1961, pp. 1087-1088 ; *J.D.F.*, 1961, p. 274.

<sup>1470</sup> J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 62 ; Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 218 ; A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 136.



Défendue en doctrine par Pierre Coppens et André Bailleux<sup>1471</sup>, la théorie de la réalité économique se fonde sur une interprétation extensive de l'adage selon lequel « le droit fiscal se fonde sur des réalités »<sup>1472</sup>. Selon cette théorie, « même si le contribuable peut choisir la voie fiscale la plus favorable, il ne suffit pas d'établir la réalité juridique de l'acte dressé, mais il faut au surplus examiner si la construction juridique mise en place traduit aussi la réalité économique et commerciale, qui ne peut cependant consister en une série d'actes dont le seul but serait de bénéficier d'avantages fiscaux, et par là, d'éluder l'impôt »<sup>1473</sup>. Il en résulte que le contribuable ne pourrait licitement éviter l'impôt qu'à la condition d'adopter un acte conforme tant à la réalité juridique (absence de simulation) qu'à la réalité économique (poursuite d'objectifs non fiscaux).

Au-delà des motivations propres au fisc, l'application de la théorie de la réalité économique en Belgique se justifie par le souhait, manifesté par un courant doctrinal et administratif, de garantir l'efficacité réelle du principe de l'égalité devant l'impôt, à côté de celui de la légalité de l'impôt. L'idée défendue par ce courant est « que, pour éviter des distorsions trop grandes dans la contribution des contribuables à l'impôt, il faut faire supporter la même charge fiscale à des phénomènes économiques identiques ou similaires »<sup>1474</sup>.

397. Cette théorie a été accueillie par la Cour d'appel d'Anvers dans son arrêt *Ines*<sup>1475</sup>.

Le litige portait sur l'absorption d'une société économiquement rentable (société absorbée) par une société « économiquement morte » (société absorbante) étant entendu que les actionnaires de ces deux sociétés étaient identiques. L'objectif de la manœuvre était de permettre à la société absorbante de déduire ses pertes antérieures des bénéfices réalisés postérieurement grâce à l'absorption de la société absorbée (sans bénéfices, il n'y a effectivement rien à déduire). Le juge anversois a estimé qu'une telle opération semblait anormale en ce qu'elle ne répondait pas à la réalité economico-commerciale. À l'aune de cette réalité, on aurait dû s'attendre à ce que ce soit la société économiquement rentable qui absorbe la société économiquement morte, et non l'inverse, comme en l'espèce<sup>1476</sup>.

Quoique le pourvoi dirigé contre cet arrêt ait été rejeté par un arrêt de la Cour de cassation du 7 décembre 1979<sup>1477</sup>, il ne faut pas y voir une consécration de la théorie de la réalité

---

<sup>1471</sup> P. COPPENS & A. BAILLEUX, *Droit fiscal – Impôts sur les revenus*, 1<sup>ère</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 1983, pp. 577-578.

<sup>1472</sup> Sur cet adage, voy. not. S. SEGIER & M. BENTLEY, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.* 2009, n° 5, 11-19 ; J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur des réalités ; réflexions sur quelques bons et mauvaises usages d'un proverbe de droit », *J.P.D.F.*, 1969, p. 163.

<sup>1473</sup> Réponse donnée à la question de M. Lahaye, *Bull. contr.*, 1985, p. 2007, citée in E. TRAVERSA, *Syllabus de droit fiscal (première partie) 2011-2012*, p. 114, note 346.

<sup>1474</sup> P.-F. COPPENS, « L'interprétation des lois fiscales », *La Libre.be*, 30 juin 2012 (consulté le 14 février 2019). L'égalité fiscale peut effectivement être entendue comme visant à « taxer de la même manière le flux économique, indépendamment de l'agent économique qui le met en oeuvre » (B. COLMANT & E. DE CALLATAÏY (propos recueillis par C. SAMSON), *L'impôt en Belgique après la crise*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 45 (propos de Bruno Colmant). Sur l'application de cette conception en Belgique, voy. not. A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, n°s 5-6, p. 338.

<sup>1475</sup> Anvers, 2 mars 1978 (arrêt *Ines*), *J.D.F.*, 1979, p. 344.

<sup>1476</sup> Voy. not. J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 44 et 45.

<sup>1477</sup> Cass., 7 décembre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 446.

économique. Les dispositions invoquées dans le moyen à l'appui au pourvoi ne permettaient pas à la Cour de cassation de casser l'arrêt attaqué<sup>1478</sup>.

398. La théorie de la réalité économique a finalement été expressément invalidée par la Cour de cassation quelques années plus tard, dans un arrêt du 29 janvier 1988<sup>1479</sup>. Selon la haute juridiction,

« il n'existe aucun principe général du droit suivant lequel il y aurait lieu de tenir compte (en droit fiscal) d'une réalité économique d'entreprise qui serait différente de la réalité visée dans la loi [...] Les dispositions du code des impôts sur les revenus, applicables en l'espèce, ne prescrivent pas de tenir compte d'une réalité économique d'entreprise qui serait différente de ce qui a été convenu, sans simulation, entre parties et dont elles ont accepté toutes les conséquences »<sup>1480</sup>.

La position adoptée par la Cour de cassation dans son arrêt du 29 janvier 1988 a, depuis lors, été confirmée à plusieurs reprises<sup>1481</sup>.

En 1990, la Cour de cassation a notamment été amenée à connaître de la problématique ayant donné lieu à l'affaire *Ines*. Reprenant le dispositif de l'arrêt *Brepols*, tout en substituant le dernier membre de phrase « même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale » par « même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscale », la Cour de cassation a jugé, par un arrêt du 22 mars 1990, dit arrêt « *Au Vieux Saint-Martin* » :

« il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si ces actes sont accomplis à la seule fin de réduire la charge fiscale. [...] Que par ses considérations et constatations, l'arrêt, qui ne relève pas que lesdites opérations ne représentent pas l'expression de la volonté réelle des sociétés concernées, ne justifie pas légalement sa décision que ces actes sont constitutifs de simulation »<sup>1482</sup>.

L'opération inédite d'absorption – absorption d'une société prospère par une société économiquement morte – soumise à l'appréciation de la Cour est donc parfaitement licite, même si elle est accomplie à la seule fin de diminuer la charge fiscale.

399. Il résulte de la jurisprudence exposée que ni l'adage « le droit fiscal se fonde sur des réalités », ni aucun autre principe de droit, ne permet, en droit belge, à l'administration de tenir

---

<sup>1478</sup> En ce sens, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, op. cit., p. 67; A. NOLLET, « Contours et alentours .... », op. cit., p. 140.

<sup>1479</sup> La théorie avait déjà été implicitement rejetée un an auparavant : Cass., 7 décembre 1979, *Pas.*, 1980, I, p. 446.

<sup>1480</sup> Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 633.

<sup>1481</sup> Voy. not. Cass., 22 mars 1990 (arrêt *Au Vieux Saint-Martin*), *Pas.*, I, p. 849 ; *J.D.F.*, 1990, p. 110 ; Cass., 19 mai 1995, *Pas.*, I, p. 522 ; Cass., 9 mars 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 323.

<sup>1482</sup> Cass., 22 mars 1990 (*Au Vieux Saint-Martin*), *Pas.*, I, p. 849, *J.D.F.*, 1990, p. 110. Voy. plus récemment, Cass., 14 septembre 2007, R.G. n° F.05.0070.F, p. 13, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

compte d'une « réalité économique » distincte de la « réalité juridique »<sup>1483</sup>. Ce principe est désormais largement admis<sup>1484</sup>.

Le rejet de la théorie de la réalité économique par la Cour de cassation était prévisible. Avoir induit de l'adage « le droit fiscal se fonde sur des réalités » une théorie de la réalité *économique* est assez bancal. Dès l'instant où le droit fiscal se calque, sauf exception, sur le droit civil en vertu du principe de prééminence du droit civil sur le droit fiscal<sup>1485</sup>, il s'attache à imposer la réalité *juridique*, « c'est-à-dire les effets internes souhaités par les parties à l'actes »<sup>1486</sup>, sans faire de distinction, en principe, entre les actes licites et les actes illicites<sup>1487</sup>. Le droit fiscal ne taxe pas l'opération économique en tant que telle, il taxe l'opération économique telle que qualifiée *juridiquement* par les parties (vente, bail, leasing, apport, etc.). Du reste, il peut paraître étonnant, comme le note la professeure Tai, membre du collège de direction du SDA, de concevoir et de se référer à une réalité dite « économique » dont on écarterait pourtant une composante majeure, à savoir la fiscalité<sup>1488</sup>.

Au final, il s'avère que la théorie de la réalité économique n'en est pas vraiment une. Elle ne connaît pas de fondement légal, mis à part l'adage « le droit fiscal se fonde sur des réalités ». L'adage, quant à lui, ne jouit pas davantage d'un fondement légal, ni même d'une définition univoque. Aux adages et autres maximes juridiques, il faut réserver, comme le disait déjà l'illustre Henri De Page de son temps, « la méfiance la plus extrême »<sup>1489</sup>.

400. Du rejet de la théorie de la fraude à la loi et de celle de la réalité économique par la Cour de cassation, il ne faudrait toutefois pas en déduire que le législateur ne pourrait pas tenir compte d'une certaine « anormalité » ou « réalité économique » dans l'établissement de l'impôt<sup>1490</sup>. Ce que la Cour de cassation sanctionne, c'est que l'administration fiscale, avec l'aval du juge, décide de rejeter discrétionnairement une opération juridique parfaitement sincère au motif qu'elle serait « anormale » ou « contraire à la réalité économique », et ce sans qu'une loi ne précise ce qu'il faut entendre par « anormal » ou « contraire à la réalité économique ».

Le législateur fiscal tient compte, de façon implicite ou explicite, d'une certaine réalité économique à l'occasion de dispositions juridiques précises appelées « mesures anti-abus »<sup>1491</sup>.

---

<sup>1483</sup> J. MALHERBE & L. DE BROE, « Réalité juridique et réalité économique », *J.D.F.*, 1988, pp. 322-331. Voy. aussi A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 141 ; J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 46 ; V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 257.

<sup>1484</sup> Voy. not. V. TAI, *ibidem*, p. 257.

<sup>1485</sup> Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218.

<sup>1486</sup> V. TAI, *op. cit.*, p. 257.

<sup>1487</sup> Voy. not. Cass., 18 mars 1976, *Pas.*, I, p. 303. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 23 ; Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 115 ; V. TAI, *op. cit.*, p. 281 ; V. GOTHOT, « La fraude fiscale » in *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, 1963, n° 2, p. 94.

<sup>1488</sup> V. TAI, *ibidem*, p. 257.

<sup>1489</sup> H. DE PAGE, *Droit civil belge*, Tome I, 3e éd., n° 185.

<sup>1490</sup> En ce sens, voy. not. A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 139 ; A. TIBERGHIE (dir.), *Manuel de droit fiscal 2013/2014*, Tome 1, Maline, Kluwer, p. 35.

<sup>1491</sup> Par exemple, les articles 79 et 207 du C.I.R. 92 refusent certaines déductions aux entreprises qui obtiennent des avantages « anormaux » ou bénévoles d'une entreprise liée. L'octroi de tels avantages semble de fait inconciliable avec le principe de pleine concurrence qui doit présider, d'un point de vue économique, les relations entre entreprises liées. Sur les mesures anti-abus, voy. *infra* n°s 423 et s.

Ces mesures s'ajoutent à la simulation parmi les limites qui balisent le principe du libre choix de la voie la moins imposée. Leur examen constitue l'objet du paragraphe suivant. Mais avant, il nous faut encore revenir sur un corollaire essentiel du principe du libre choix de la voie la moins imposée : la distinction entre la fraude et l'évasion fiscales.

### *B. La distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale*

401. La confusion entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale est fréquente. La fraude fiscale est pourtant systématiquement illégale (a) tandis que l'évasion fiscale ne l'est pas (b).

La confusion entre les deux notions provient en partie du fait que la *fraude fiscale* se traduit en anglais par l'expression « *tax evasion* », l'évasion fiscale se traduisant quant à elle par l'expression « *tax avoidance* ». Les montages d'évasion fiscale qui sont en général popularisés, à la faveur, entre autres, des *media leaks*, concernent, en outre, le déplacement de bases d'imposition vers des paradis fiscaux. Or de tels montages peuvent être rendus *inopposables*, en raison de leur caractère abusif, par l'application d'une mesure anti-abus et s'apparenter à de la fraude fiscale (plus exactement de l'évitement illicite comme nous le verrons plus loin), même si aucune sanction pénale n'est ici prévue.

Au-delà de tout cas particulier, il faut admettre que la confusion entre la fraude et l'évasion fiscales est entretenue par le politique<sup>1492</sup>, alimentée par les médias<sup>1493</sup>, parfois nourrie par la doctrine<sup>1494</sup>. Cette tendance ne date pas d'hier<sup>1495</sup>. Sans doute s'explique-t-elle par la volonté des représentants politiques de condamner – ou en tout cas d'en donner l'impression – l'évasion fiscale au même titre que la fraude fiscale, en raison des pertes substantielles de recettes fiscales qu'elle provoque.

Cet amalgame est toutefois une arme à double tranchant. Cela donne à penser, certes, que l'évasion fiscale n'est pas souhaitable, mais cela brouille surtout les frontières entre l'acte légal et l'acte illégal. Les dispositions légales applicables diffèrent pourtant sensiblement selon que l'acte sanctionné est illégal ou non<sup>1496</sup>. Les paradis fiscaux ont, du reste, su tirer parti de cet

---

<sup>1492</sup> En ce sens, voy. not. J.M. COUGNON, « L'"abus fiscal", une notion à préciser », *Accountancy & Tax*, 2015, n° 2, p. 21. Pour une illustration, voy. not. la mesure générale anti-abus dont la réécriture figure dans le chapitre intitulé « lutte contre la fraude fiscale » de la loi-programme du 29 mars 2012, et ce alors que l'abus fiscal relève bien de l'évasion fiscale et non de la fraude. Sur cette observation, voy. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, p. 493.

<sup>1493</sup> Dans un article récent paru sur *Le Vif.be*, le journaliste distingue ainsi l'évasion fiscale (fraude), d'un côté, et l'évitement fiscal (légal), de l'autre côté (« L'évasion fiscale coûte chaque année 30,4 milliards à la Belgique », *Le Vif.be*, 23 janvier 2019 (consulté le 1<sup>er</sup> février 2019)).

<sup>1494</sup> Pour une illustration, voy. not. A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanés : comment on échappe à l'impôt*, Blonay, Margairaz, 1987. En définissant la fraude comme consistant « à échapper à l'impôt, à donner une fausse présentation de la vérité ou une interprétation erronée » (p. 22), l'auteur confond trois réalités distinctes : l'évasion fiscale (évitement *a priori* licite de l'impôt), la fraude fiscale et l'erreur matérielle.

<sup>1495</sup> Voy. not. E. CHAMBOST, *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990, p. 33 ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 21.

<sup>1496</sup> Par exemple, l'obligation de dénonciation au Parquet, prévue à l'article 29 du Code d'instruction criminelle ne porte, en l'état actuel, que sur les cas de fraude fiscale constaté par les fonctionnaires dans l'exercice de leurs fonctions. En ce sens, voy. not. V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de

écheveau pour se développer et légitimer leur expansion, parfois au détriment de l'intérêt général.

*a) La fraude fiscale est toujours illégale*

402. Selon la définition doctrinale traditionnellement admise, la fraude fiscale suppose la réunion de deux éléments constitutifs : un élément « matériel », à savoir une altération de la réalité, et un élément « moral », à savoir l'intention d'éviter, ou de réduire, la charge fiscale finalement due<sup>1497</sup>.

Cette définition doit être lue au regard de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui sanctionne pénalement « celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution ». L'élément intentionnel requiert donc de démontrer l'existence d'un dol spécial qui consiste soit dans l'intention frauduleuse soit dans le dessein de nuire. D'après l'Exposé des motifs de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1498</sup>, ces deux notions sont « suffisamment larges pour englober n'importe quelle intention délictuelle, poursuivie par le contrevenant, et sont, au surplus, suffisamment connues par la doctrine et par la jurisprudence pour éviter toute controverse au sujet de leur application. En effet, la doctrine et la jurisprudence admettent unanimement qu'il faut entendre par "intention frauduleuse" le dessein de se procurer à soi-même ou de procurer à autrui, par certains agissements frauduleux, un profit ou un avantage illicites. Le "dessein de nuire", c'est l'intention de porter atteinte aux droits et aux intérêts légitimes d'autres personnes, tant particulières que publiques »<sup>1499</sup>.

Le texte de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 laisse au juge « un très large pouvoir d'appréciation. Toute fraude caractérisée, quelle que soit l'intention du fraudeur, peut donner lieu à des poursuites pénales »<sup>1500</sup>, l'objectif étant de combattre la fraude fiscale tant du point de vue fiscal que du point de vue économique. Les travaux parlementaires citent, à titre d'exemples, l'époux qui cache le montant réel de ses revenus en prévision d'une demande de pension alimentaire, ou encore le contribuable qui, par tricherie fiscale, bénéficie de conditions de vente plus avantageuses au détriment de ses concurrents.

Il est désormais acquis que l'intention d'éviter l'impôt est suffisante à établir l'élément intentionnel<sup>1501</sup>. En l'absence de cette intention, il ne pourra, en revanche, pas être conclu à

---

l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 275.

<sup>1497</sup> Voy. spéc. J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55 ; L. MEHL, *Science et technique fiscales*, Tome II, p. 733 cité in Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 24. Voy. aussi M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 98-99.

<sup>1498</sup> À l'origine : article 339 du C.I.R. 92.

<sup>1499</sup> Projet de loi de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, exposé des motifs, *Doc.*, Sén., 1980-1981, n° 566/1, pp. 2-3.

<sup>1500</sup> Projet de loi de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, rapport fait au nom de la commission des finances, *Doc.*, Sén., 1980-1981, n° 566/2, Annexe 1 : Note explicative relative à « l'intention frauduleuse ou à dessein de nuire », p. 49.

<sup>1501</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.),

l'existence d'une fraude fiscale. Ce faisant, l'élément intentionnel permet de distinguer la fraude fiscale de l'erreur matérielle, de l'erreur d'interprétation ainsi que de la qualification inexacte<sup>1502</sup>. Ces infractions sont des infractions administratives qui ne donnent lieu qu'à une amende (sanction administrative) et à des intérêts de retard sur l'impôt évité.

403. L'élément matériel réside, quant à lui, dans une altération de la réalité.

L'altération de la réalité peut intervenir en aval dans les déclarations à l'égard du fisc et donc prendre la forme d'une *dissimulation* de revenus taxables<sup>1503</sup>. La dissimulation peut être totale (vente sans facture, c'est-à-dire « au noir ») ou partielle (humilité excessive dans la déclaration fiscale)<sup>1504</sup>. Elle implique nécessairement la violation d'une obligation fiscale, dite déclarative, dès lors que la loi fiscale oblige, à ce stade, à dire la vérité. L'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 renvoie, plus largement, au non-respect des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution. Cette fraude est dite « simple » ou « ordinaire ».

L'altération de la réalité peut aussi se produire, en amont, dans les comptes annuels tenus par le contribuable ou dans les actes juridiques qu'ils concluent et qui influent sur la définition de la matière imposable et/ou sur la détermination de la base imposable. On parle alors de fraude fiscale « complexe », en ce qu'elle est aggravée par un faux en écriture. Elle est sanctionnée par l'article 450 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1505</sup>. L'altération de la réalité qui intervient vis-à-vis du fisc dans les actes juridiques posés par le contribuable relève de ce que l'on appelle, en droit des obligations, la *simulation*<sup>1506</sup>. C'est pourquoi nous préférons parler d'altération de la *réalité* plutôt que d'altération de la *vérité*<sup>1507</sup>, étant donné que la simulation se définit comme une altération de la *réalité juridique*. Cette notion sera examinée dans la suite de la présente section.

Notons que le mensonge contenu dans une déclaration fiscale ne pourrait pas être sanctionné au titre de l'infraction de faux en écriture dès lors que la véracité de la déclaration doit nécessairement être vérifiée par le fisc en vertu de l'article 339 du Code des impôts sur les revenus 1992. Il s'ensuit qu'un tel mensonge est nécessairement constitutif de fraude fiscale simple ou ordinaire, sanctionné sur la base de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992.

---

Bruxelles, Larcier, 2011, p. 127, note 6. *Contra* voy. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 62, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019)). Selon lui, l'élément moral implique de démontrer l'intention de nuire. Partant, la seule volonté d'échapper à l'impôt ne suffit pas à établir, de son point de vue, l'élément moral.

<sup>1502</sup> Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 25.

<sup>1503</sup> Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, pp. 163-164 ; Th. DELAHAYE, *ibidem*, p. 24.

<sup>1504</sup> Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *ibidem*, pp. 163-164.

<sup>1505</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 128.

<sup>1506</sup> Sur la simulation en droit fiscal, voy. not. A. NOLLET, *ibidem*, pp. 125-161.

<sup>1507</sup> La définition doctrinale traditionnelle de la fraude fiscale renvoie à une altération de la *vérité* : J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 55.

Avant de nous attaquer à la notion d'« évvasion fiscale », il nous faut encore évoquer la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non », dont il est question dans le cadre du dispositif de lutte contre le blanchiment d'argent mais aussi désormais dans le cadre du dispositif de dénonciation officielle prévu par l'article 29 du Code d'instruction criminelle, et celle de « mécanisme particulier facilitant la fraude fiscale » dont il est question dans la régulation bancaire. La seconde est propre au droit fiscal belge alors que la première résulte des règles internationales du Groupe d'action financière (ci-après « GAFI »).

404. C'est au travers d'une recommandation de 2012 que le GAFI a proposé de faire entrer la notion de « fraude fiscale grave » (« *tax crime* ») parmi les « infractions de base » donnant lieu à une déclaration de soupçon de blanchiment<sup>1508</sup>. L'infraction de « fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » existait déjà en Belgique depuis 1995<sup>1509</sup>. Elle n'était néanmoins pas définie légalement.

Tel n'était cependant pas le cas partout en Europe. Ce n'était par exemple pas le cas au Grand-Duché de Luxembourg. C'est ainsi que la fraude fiscale commise en Belgique et blanchie au Luxembourg ne donnait pas lieu jadis à une déclaration de la part des autorités luxembourgeoises.

Telle qu'introduite en 1995, la notion visait à cibler la fraude de type « carrousel TVA », à l'époque particulièrement courante et inefficacement combattue. Ce type de fraude était alors considéré comme une illustration majeure de la fraude au préjudice des intérêts financiers de l'UE<sup>1510</sup>.

L'Exposé des motifs de la loi du 7 avril 1995 donne des indications sur les critères de *gravité* et d'*organisation* de la fraude fiscale. On peut ainsi y lire que :

« la gravité de la fraude peut résulter notamment non seulement de la confection et de l'usage de faux documents ou du recours à la corruption de fonctionnaires publics, mais surtout de l'importance du préjudice causé au Trésor public et de l'atteinte portée à l'ordre socio-économique.

Le critère de l'organisation de la fraude peut, quant à lui, se définir notamment par rapport à l'utilisation de sociétés écrans, d'homme de paille, de constructions juridiques complexes, de comptes bancaires multiples utilisés pour des transferts internationaux de capitaux.

Ces éléments précisent également la dimension internationale de la fraude »<sup>1511</sup>.

Désormais, la loi du 18 septembre 2017 renvoie à la notion plus large de « fraude fiscale grave, organisée ou non »<sup>1512</sup>. La notion n'a toutefois toujours pas été définie par le législateur alors

---

<sup>1508</sup> Sur la notion de fraude fiscale grave et organisée, voy. not. J. SPREUTELS, « Blanchiment et fraude fiscale grave et organisée », *Colloque « Face à la criminalité organisée en matière fiscale »*, Palais des Congrès, Bruxelles, 2001, pp. 5-6, acte disponible sur [www.ctif-cfi.be](http://www.ctif-cfi.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019); J.-F. GODBILLE, « Analyse du malaise lié à la poursuite de la petite fraude fiscale : face à la fraude fiscale simple, la fraude fiscale grave » in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Antemis, 2014, pp. 89-130.

<sup>1509</sup> Article 1<sup>er</sup> de la loi du 7 avril 1995 modifiant la loi préventive du 11 janvier 1993, *M.B.*, 10 mai 1995.

<sup>1510</sup> Projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, Exposé des motifs, *Doc.*, Sén., 1994-1995, n° 1323-1, p. 3.

<sup>1511</sup> Projet de loi modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux, Exposé des motifs, précité, p. 3.

<sup>1512</sup> Article 4, 23°, k), de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. La sanction pénale est visée à l'article 449 alinéa 2 du C.I.R. 92 : « Si les infractions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup> ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale

qu'elle a été intégrée dans les codes fiscaux relevant de la compétence du législateur fédéral. L'absence de définition légale n'a cependant pas été jugée inconstitutionnelle par la Cour constitutionnelle<sup>1513</sup>. Comme le note Sabrina Scarnà, cette position peut surprendre dès lors que la notion de « fraude fiscale grave, organisée ou non » constitue un élément constitutif de l'infraction de blanchiment en vertu de l'article 505, alinéa 3, du Code pénal<sup>1514</sup>.

Certes, les travaux parlementaires fournissent quelques indications, précisant que la fraude fiscale peut être considérée comme « grave » quand elle porte sur des montants particulièrement élevés, implique la fabrication ou l'utilisation de faux et/ou met en œuvre des mécanismes complexes ou des procédés à dimension internationale<sup>1515</sup>. Il n'empêche que de telles précisions ne clarifient nullement la notion et ouvrent la porte à un large pouvoir discrétionnaire de la part de l'administration.

405. Des précisions substantielles pourraient cependant être apportées à l'avenir si l'on se fie au prescrit du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle. Le quatrième paragraphe de l'article 29, tel que modifié par l'article 3 de la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social<sup>1516</sup>, habilite effectivement le Roi à fixer les critères auxquels doivent répondre les faits pour être qualifiés de fraude fiscale grave, organisée ou non<sup>1517</sup>.

Les travaux parlementaires mentionnent qu'il peut s'agir des critères suivants:

- « les faits qui se caractérisent par leur caractère sérieux et organisé;
- les faits pour lesquels il existe des indices sérieux qu'ils soient connexes à des infractions de droit commun comportant un volet financier, économique, fiscal ou social grave ou des éléments sérieux de corruption;
- les faits pour lesquels les actes d'information incluent une mesure contraignante;
- les faits pour lesquels il existe des indices sérieux qu'ils servent à financer les activités d'un groupe terroriste ou d'une organisation criminelle »<sup>1518</sup>.

Ces critères ne préjugent pas de la qualification qui pourrait être donnée par le juge correctionnel. Ils visent uniquement à objectiver l'appréciation de l'administration fiscale quant aux dossiers à transmettre au procureur du Roi<sup>1519</sup>.

---

grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement ».

<sup>1513</sup> C.C., 5 février 2015, n° 13/2015 ; C.C. 26 mars 2015, n° 41/2015.

<sup>1514</sup> S. SCARNÀ, « La porosité du secret professionnel dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme, la fraude fiscale et l'ingénierie fiscale » in *La transparence : une obligation ou un atout pour l'avocat ?* (M. BOURGEOIS & P. HENRY, dir.), C.U.P., Limal, Anthemis, 2018, p. 13, note 30.

<sup>1515</sup> Projet de loi du 22 avril 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n° 53-2763/001, pp. 4-5.

<sup>1516</sup> M.B., 24 mai 2019. D'après l'article 200 de la loi, le nouvel article 29 du C.i.cr. entre en vigueur à une date à fixer par le Roi et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

<sup>1517</sup> Auditionné par la Chambre, le professeur Michel Maus recommandait de charger le Collège des procureurs généraux, plutôt que le Roi, de fixer ces critères.

<sup>1518</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Rapport de la première lecture, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 73.

<sup>1519</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Rapport de la première lecture, précité, p. 73.



406. La seconde notion évoquée, celle de « mécanisme particulier » ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale par des tiers ne fait pas non plus l'objet d'une définition légale en droit belge.

Par la voie de deux circulaires, datées du 18 décembre 1997 et adoptées dans le cadre du scandale de la « KBLux »<sup>1520</sup>, l'autorité en charge des missions actuellement dévolues à la Banque nationale de Belgique (BNB), la Commission bancaire et financière (CBF), a transmis aux banques une liste de pratiques à considérer comme des « mécanismes particuliers »<sup>1521</sup>.

Parmi les types de mécanismes particuliers, celui relatif à l'« intermédiation pour un établissement de crédit étranger ou une entreprise d'investissement étrangère, favorisant la fraude fiscale par des résidents » a particulièrement suscité l'intérêt de la Commission parlementaire « *Panama Papers* » dans la mesure où il coïncide avec la mécanique *offshore* dénoncée dans les « *Panama Papers* »<sup>1522</sup>. Reste que le dispositif manque actuellement d'efficacité dès l'instant où il présuppose de prouver l'implication réelle d'une banque belge pour être actionné. Or la mécanique *offshore* repose sur une kyrielle d'intermédiaires de sorte qu'un lien direct entre les acteurs peut être rarement démontré.

Les contours de la notion demeurent fortement discutés en pratique. Lors d'une audition de la Commission parlementaire « *Panama Papers* », le président de la FSMA a apporté les précisions suivantes<sup>1523</sup> :

- i) Un mécanisme particulier implique un acte positif ;
- ii) Le seul fait de disposer d'une filiale/sous-filiale étrangère n'implique pas automatiquement de mécanisme particulier, et ce même si cette entité permet de dissimuler des avoirs à l'administration fiscale belge ;
- iii) Le respect du principe de territorialité nécessite de démontrer l'intermédiation d'une banque belge ;
- iv) La preuve est apportée sur la base d'éléments de fait récoltés à l'occasion des contrôles « *compliance* » que les réviseurs agréés et les autorités de surveillance effectuent sur les établissements belges. En interne, le contrôle est assuré par le *Compliance Officer*.

---

<sup>1520</sup> Le scandale de la KBL a donné lieu à plusieurs décisions de justice : Corr. Bruxelles (49<sup>e</sup> ch.), 8 décembre 2009, *J.T.*, 2010, pp. 6 à 13 ; *J.L.M.B.*, 2010, pp. 60 à 87 ; Bruxelles (12<sup>e</sup> ch.), 10 décembre 2010, *J.T.*, 2011, pp. 54 à 58 ; *J.L.M.B.*, 2011, pp. 129 et s. ; Cass., 31 mai 2011, R.G. n° P.10.2037.F., disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be). Sur l'affaire « KBLux », voy. not. J.-P. BOURS, « L'affaire KBLux : la fin d'une saga », *S.F.*, 2011, n° 5, p. 2.

<sup>1521</sup> Voy. les circulaires D1 97/9 aux établissements de crédit et circulaire D4 97/4 aux entreprises d'investissement toutes deux du 18 décembre 1997, disponibles sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1522</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 135.

<sup>1523</sup> Audition du 14 juin 2016 du président de la FSMA (Jean-Paul Servais) par la Commission spéciale « *Panama Papers* », notes personnelles.

*b) L'évasion fiscale est parfois illicite*

407. L'évasion fiscale vise l'hypothèse où un contribuable adopte un comportement sincère, n'impliquant aucune altération de la réalité, et donc aucune fraude fiscale, de façon à :

- ne pas se placer dans les cas où la loi prévoit le paiement d'un impôt ou
- se placer dans les cas où la loi prévoit le paiement d'un impôt moindre ou
- se placer dans les cas où la loi prévoit un avantage fiscal.

C'est ainsi que la notion de simulation est mobilisée tant pour caractériser la fraude fiscale (fraude fiscale complexe) que pour distinguer la fraude fiscale de l'évitement licite de l'impôt<sup>1524</sup>.

Il faut bien saisir que l'élément matériel requis pour la fraude fiscale est ici absent : il n'y a aucune altération de la réalité à l'égard du fisc. En fait, on se situe bien avant tout échange entre le contribuable et le fisc (qu'il s'agisse de déclarer ses revenus ou de répondre à une demande de renseignements), à un stade où la matière imposable n'a pas encore été créée<sup>1525</sup>. L'évasion fiscale consiste donc pour le contribuable à adopter sincèrement (étant entendu qu'il assume les conséquences de son comportement, il ne ment pas au fisc) un comportement (positif ou négatif) de façon à ne pas faire naître la matière taxable ou à faire naître une matière taxable moins taxée.

Dans le cas de l'évasion fiscale, seul l'élément moral requis pour la fraude fiscale est donc présent : le contribuable est animé de l'intention d'éviter l'impôt<sup>1526</sup>. Il s'ensuit que l'évasion fiscale est parfaitement *licite*. Elle est par ailleurs *efficace* (ou *opposable*) en ce sens qu'elle produit ses effets à l'égard du fisc : elle entraîne les conséquences fiscales voulues sincèrement par le contribuable, ne provoquant aucun redressement fiscal, sous réserve des limites légales au principe du libre choix de la voie la moins imposée que nous verrons plus loin<sup>1527</sup>.

408. Parmi les procédés d'évitement de l'impôt, on distingue l'évitement « matériel » (i) de l'évitement « juridique », autrefois dit « formel » (ii)<sup>1528</sup>.

---

<sup>1524</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 126.

<sup>1525</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 297.

<sup>1526</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 131.

<sup>1527</sup> Encore faut-il pouvoir définir *ex ante* les conséquences fiscales de l'acte ou de la situation en cause, ce qui n'est pas toujours aisé (en ce sens, voy. not. J. HASSELDINE & G. MORRIS, « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting Forum*, n° 37, 2013, p. 5).

<sup>1528</sup> Voy. not. Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, pp. 140-144 ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, p. 26.

i) L'évitement matériel

409. L'évitement matériel est toujours licite<sup>1529</sup>. Il consiste pour le contribuable à adopter, dans les faits, un comportement de façon à ne pas faire naître la matière imposable dans son chef ou faire naître une matière imposable moins taxée ou moins taxable.

L'évitement matériel peut donc prendre deux formes : soit que le contribuable décide de *s'abstenir* de poser l'acte taxable, ou de se retrouver dans la situation soumise à imposition (procédé d'abstention), soit qu'il accepte de *substituer* le fait générateur par un autre dont les conséquences fiscales sont plus avantageuses (procédé de substitution). L'opération menée par le contribuable ne se retrouve dès lors pas, matériellement, dans le champ d'application de l'impôt, ou se retrouve, matériellement, dans le champ d'application d'un impôt moins élevé.

Tel est, par exemple, le cas du contribuable qui décide de *substituer* dans sa consommation de boissons un produit faiblement taxé (« *soft* ») à un produit plus hautement taxé (alcool) même si l'on sait qu'une telle décision est rarement fondée, en pratique, sur des motifs fiscaux. Tel est aussi le cas du contribuable qui choisit de *s'abstenir* d'acheter des cigarettes et évite de la sorte les droits d'accises qui grèvent ce bien<sup>1530</sup>. Le contribuable renonce donc à l'opération taxable dans le but (ou plutôt avec l'effet) d'éviter l'imposition. C'est sur ce ressort psychologique que joue, en général, les dispositions fiscales qui visent à influencer sur le comportement sanitaire (consommer plus sainement) ou environnemental (réduire son empreinte écologique) du contribuable. Ce type d'évitement matériel peut aussi apparaître dans le domaine de l'impôt sur les revenus lorsqu'un travailleur salarié décide de renoncer à la prestation d'heures supplémentaires ou qu'un indépendant décide de limiter son activité professionnelle afin de ne pas augmenter la progressivité de son imposition (lorsqu'un certain seuil est atteint, une augmentation infime des revenus peut opérer un basculement dans le plafond supérieur, les nouveaux revenus générés sont donc davantage taxés, alors qu'ils sont en général plus durement produits, ce qui peut constituer une source de découragement).

L'évitement matériel peut également consister dans le déplacement du fait générateur de la taxe vers un autre système fiscal, au sein d'un même pays, de la Région wallonne à la Région flamande par exemple, ou entre deux États<sup>1531</sup>. L'évitement prend alors la forme d'une « évasion physique ».

Procède, par exemple, à de l'évasion physique le contribuable qui décide de s'expatrier à Monaco, à Uccle ou à Lausanne afin d'échapper à l'impôt sur la fortune, applicable dans certains pays (notamment en France jusqu'à récemment). De même, procède à de l'évasion physique celui qui décide de créer une société *offshore* au Panama. Comme nous l'avons signalé plus haut, l'évitement de l'impôt n'est cependant licite qu'à la condition que le contribuable accepte toutes les conséquences juridiques liées à son choix. Dans le premier cas, cela signifie que le contribuable doit déplacer le noyau essentiel de sa vie privée et professionnelle à l'étranger. Dans le second cas, la société doit réellement et substantiellement être gérée depuis le Panama. Dans la négative, il y aurait altération de la réalité, ce qui est constitutif de simulation et partant de fraude fiscale.

---

<sup>1529</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » ... », *op. cit.*, R.F.R.L., 2013, n° 4, p. 297 ; A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 131.

<sup>1530</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » ... », *op. cit.*, p. 297.

<sup>1531</sup> Voy. not. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 58, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019) ; Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 29.

Prouver la sincérité du contribuable dans ce dernier type d'évasion n'est pas chose aisée. Il arrive fréquemment que l'évasion physique soit combinée avec la mise en place d'une construction juridique habile de façon à donner l'apparence d'une opération sincère. Une telle opération relève *a priori* de la fraude fiscale.

ii) L'évitement juridique

410. L'évitement juridique est en réalité une application du principe du « libre choix de la voie la moins imposée ». Il consiste à choisir, parmi plusieurs actes juridiques possibles, celui ou ceux dont les effets fiscaux sont les plus avantageux en ce qu'ils permettent de ne pas faire entrer l'opération économique dans le champ d'application de la loi fiscale (alors qu'elle le pourrait). Dans ce cas, « le contribuable n'évite pas l'impôt par abstention ou substitution. Il atteint le but souhaité, mais pour ce faire il recourt à des constructions juridiques telles que l'opération, quoique économiquement inchangée, n'entre plus juridiquement dans le cadre des dispositions de la loi fiscale et ne peut dès lors plus être imposée »<sup>1532</sup>. À la différence de l'évitement matériel, l'évitement juridique permet donc d'atteindre le résultat économique, ou un résultat analogue, à celui poursuivi par l'impôt évité<sup>1533</sup>.

L'évitement juridique peut s'avérer abusif en raison de la complexité du montage fiscal mis en place et/ou le montant d'impôt évité. Plus complexe que l'évitement matériel, cette hypothèse est plus difficilement détectable. Il n'empêche que ni la complexité ni le montant d'impôt évité ne peuvent servir de critères pour une disqualification de l'opération. C'est pourquoi des dispositions légales singulières, qui seront abordées dans les lignes qui suivent, ont dû être prises par le législateur en vue de sanctionner les cas d'évitement juridique jugés abusifs.

411. Un bref récapitulatif s'impose avant de poursuivre et d'examiner plus en détail le principe du libre choix de la voie la moins imposée. Des considérations exposées, il découle que le contribuable peut chercher à éviter l'impôt légalement dû à trois stades de l'opération économique envisagée<sup>1534</sup> :

(i) *Évitement dans les actes matériels posés par le contribuable*

L'évitement matériel est toujours licite dans la mesure où il n'est pas possible d'altérer la réalité juridique d'un acte matériellement posé, sauf à basculer dans l'évitement juridique.

(ii) *Évitement dans les actes juridiques*

En principe, l'évitement juridique est aussi licite. Conformément au principe du « libre choix de la voie la moins imposée », « le contribuable est libre de choisir la voie que la loi soumet à la charge fiscale la moins lourde, même si cette voie n'est pas la plus normale »<sup>1535</sup>.

Lorsqu'il comporte une altération de la réalité à l'égard du fisc, et partant une simulation prohibée, l'évitement juridique est toutefois sanctionné sur pied de l'article 550 du Code des

---

<sup>1532</sup> M. DASSESSE & P. MINNE, *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, 2<sup>e</sup> édition, Bruxelles, Bruylant, 1991, p. 50.

<sup>1533</sup> Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 29.

<sup>1534</sup> La classification est empruntée à Aymeric Nollet (« Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 130).

<sup>1535</sup> J. KIRKPATRICK, « Préface » in Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 5.

impôts sur les revenus 1992 au titre de fraude fiscale complexe. Lorsque l'évitement n'emporte aucune simulation, mais a pour effet de contrarier les objectifs d'une disposition fiscale spécifique, il y a potentiellement abus fiscal, réprimé (non pénalement) sur pied de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992.

(iii) *Évitement dans les déclarations fiscales ou dans les comptes annuels*

Le fait de chercher à éviter l'impôt au travers de sa déclaration, ou de toute autre déclaration à l'égard du fisc (notamment suite à une demande de renseignements) est nécessairement illégal dès l'instant où le contribuable est légalement tenu, à ce stade, de dire la vérité, et non de l'altérer, la minimiser ou la façonner au nom d'une prétendue liberté contractuelle. L'infraction est ici sanctionnée au titre de la fraude fiscale simple sur pied de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992. Si l'évitement est recherché au travers de la falsification de documents comptables, l'infraction est plus sévèrement punie. Il s'agit alors de fraude fiscale complexe, sanctionnée sur la base de l'article 550 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Au final, le procédé d'évitement de l'impôt peut donc donner lieu à trois comportements répréhensibles dans le domaine fiscal : la fraude fiscale simple, la fraude fiscale complexe et l'abus fiscal. La simple erreur matérielle, rappelons-le, ne sera sanctionnée que du point de vue administratif dès lors que l'élément moral est absent.

412. Le tableau suivant permet de synthétiser ces trois comportements au regard des trois stades du procédé d'évitement de l'impôt. Il permet aussi de visualiser quelles sont *a priori* les deux limites au principe du libre choix de la voie la moins imposée : la simulation, d'un côté, et l'abus fiscal, de l'autre. Ces limites seront précisément examinées dans le paragraphe suivant.

Stade du procédé d'évitement	Qualification		
(i) Évitement en amont dans les actes matériels posés par le contribuable <i>Ex. : acheter de l'essence au lieu de diesel (substitution); ne pas acheter de cigarettes (abstention); évasion physique (déplacement du domicile ou création d'une société offshore)</i>	<b>ÉVITEMENT MATÉRIEL</b> toujours licite		
(ii) Évitement en amont dans les actes juridiques posés par le contribuable <i>Ex. : [vente d'actions – transfert de dividende en franchise d'impôt – remboursement de créance exonérée] au lieu de distribution de dividende taxée</i>	<b>FRAUDE FISCALE COMPLEXE</b> (faux en écriture – art. 550 C.I.R. 92) si <b>SIMULATION</b>	<b>ABUS FISCAL</b> si effet contraire aux objectifs de la loi contournée ou détournée (art. 344, § 1 <sup>er</sup> , du C.I.R. 92)	<b>PRINCIPE DU LIBRE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSÉE – ÉVITEMENT LICITE DE L'IMPÔT</b>
(iii) Évitement en amont dans les documents comptables du contribuable	<b>FRAUDE FISCALE COMPLEXE</b> (faux en écriture (falsification de documents comptables) – art. 550 C.I.R. 92) si <b>SIMULATION</b>		
Évitement en aval dans les déclarations fiscales du contribuable	<b>FRAUDE FISCALE ORDINAIRE</b> (violation d'une disposition fiscale (fausses déclarations fiscales) – art. 449 C.I.R. 92)		

413. Au terme de ces observations, il apparaît que l'expression « *évitement* de l'impôt » doit être préférée à celle d'évasion fiscale, qui souffre d'une connotation négative du fait qu'elle est souvent confondue, dans le discours ambiant, avec la fraude fiscale<sup>1536</sup>.

De plus, d'un point de vue purement sémantique, les verbes « s'évader » et « s'échapper » paraissent inappropriés pour exprimer la réalité qu'ils sont supposés viser. Comme le note Aymeric Nollet, « à ce stade, l'oiseau (le contribuable) ne se trouve pas déjà dans la cage (l'impôt) ; il cherche donc non pas à en sortir, mais à ne pas y rentrer »<sup>1537</sup>. Le verbe « éluder », quant à lui, doit être réservé à la fraude fiscale : le fraudeur cherche à *éluder* l'impôt tandis que l'exilé fiscal tente de l'*éviter*. En outre, comme le notait déjà Thomas Delahaye en 1977, « si quelqu'un s'évade, c'est qu'il était détenu, et de là à penser qu'il était détenu à bon droit, il n'y a qu'un pas ».

L'évitement étant, en principe, légal – autrement dit, l'évitement n'étant pas automatiquement abusif – on peut plus précisément parler d'« évitement *licite* de l'impôt ». Dans le langage courant, les expressions « optimisation fiscale » et « planification fiscale » renvoient, en règle, à l'évitement *licite* de l'impôt. La seconde expression est plus courante dans le domaine des droits de succession. Comme nous le verrons, il arrive néanmoins – de plus en plus fréquemment – que l'évitement soit jugé *illicite* car frappé d'une cause d'*inopposabilité*. Dans ce cas, on parle d'« évitement *illicite* » de l'impôt, d'« évasion fiscale », de « pratique fiscale *dommageable* » ou encore de « planification fiscale *agressive* ». Cette dernière expression n'est plus ici circonscrite au domaine des droits de succession. En droit européen, elle n'est employée que dans le domaine de l'impôt sur les revenus, l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, l'impôt sur les plus-values<sup>1538</sup>.

## § 2. Les pratiques fiscales illégales

414. Parmi les pratiques fiscales qui violent une disposition légale, il convient de distinguer les pratiques qui mettent en jeu une simulation prohibée à l'égard du fisc (A) des pratiques qui violent une règle (non fiscale) d'ordre public (B).

La première catégorie ressort de ce que l'on appelle communément la « fraude fiscale » tandis que la seconde catégorie ressort de l'« évitement illicite de l'impôt ».

---

<sup>1536</sup> Durant un temps, on a utilisé les expressions « évasion formelle » (Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, *op. cit.*, pp. 163-164) et « fraude légale » (C. SCAILTEUR, « La fraude légale », *Rec. gén. enr. not.*, 1955, p. 289) pour désigner l'évitement juridique. Comme le note Thomas Delahaye, l'expression « fraude légale » est toutefois impropre dès lors que la fraude est par définition toujours illégale (Th. DELAHAYE, *op. cit.*, p. 28). Conçue par un fonctionnaire du fisc, l'expression tend, en réalité, à traduire le caractère répréhensible de l'évitement juridique pour le fisc, qui est nécessairement déçu de ne pas avoir pu récolter le montant d'impôts escompté. Dans sa thèse de doctorat, Aymeric Nollet a toutefois su dégager de cette notion de prime abord farfelue un intérêt pédagogique (voy. *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, à paraître, pp. 85-88).

<sup>1537</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 297.

<sup>1538</sup> D'après une recommandation de la Commission européenne de 2012, la planification fiscale agressive « consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Elle peut prendre de multiples formes » (Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive, C(2012)8806 final, 6 décembre 2012, point 2.1. a. et considérant n° 2).

### A. La simulation prohibée à l'égard du fisc

415. Le droit fiscal s'attache à imposer la réalité juridique, telle que présentée sincèrement par les contribuables et leurs contractants, sans faire de distinction, en principe, entre les actes licites et les actes illicites<sup>1539</sup>. L'altération de la réalité qui pourrait intervenir à l'égard du fisc est donc logiquement sanctionnée.

Un tel mensonge est qualifié, en droit des obligations, de « simulation »<sup>1540</sup>. En droit fiscal, il est sanctionné au travers de la fraude fiscale, sachant que la fraude fiscale se compose de deux éléments : un élément moral, qui consiste en la volonté d'échapper à l'impôt, et un élément matériel, qui résulte d'une altération de la réalité.

416. Il découle du principe de la prééminence du droit civil sur le droit fiscal<sup>1541</sup> que la simulation doit être définie en droit fiscal de la même façon qu'en droit civil, sauf disposition légale contraire<sup>1542</sup>.

La définition classique de la notion de simulation en droit civil, donnée par Henri De Page, énonce que : « les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète » (appelée « contre-lettre »)<sup>1543</sup>. Même si l'intitulé semble l'exclure, la contre-lettre peut être écrite ou verbale<sup>1544</sup>.

La simulation repose donc matériellement sur deux actes contemporains l'un de l'autre : un premier acte, ostensible, dont la fonction est de créer une apparence trompeuse vis-à-vis des tiers et un second acte, secret, destiné à n'être connu que des parties. Dans le domaine fiscal, la Cour de cassation conclut à un cas de simulation lorsque les parties n'acceptent pas les conséquences juridiques des actes apparents qu'elles accomplissent dans le but de diminuer ou d'éviter l'impôt, dès lors qu'elles en détruisent ou modifient les effets par une convention secrète<sup>1545</sup>.

La simulation suppose également un élément intentionnel, à savoir la volonté de dissimuler la réalité au moyen d'un acte ostensible<sup>1546</sup>. S'il importe peu, selon le professeur Thierry Afschrift,

---

<sup>1539</sup> Voy. not. Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 23 ; Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 115.

<sup>1540</sup> Sur la simulation en droit civil, voy. not. P. VAN OMMESLAGHE, « La simulation en droit civil » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 173-210. Sur la simulation en droit fiscal, voy. not. A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS & I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161 ; Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 211-232.

<sup>1541</sup> Ce principe a depuis longtemps été consacré par la Cour de cassation : Cass., 9 juillet 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 218.

<sup>1542</sup> Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 217.

<sup>1543</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome II, Bruxelles, Bruylant, 1964, n° 618.

<sup>1544</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 131.

<sup>1545</sup> En ce sens, voy. A. NOLLET, *ibidem*, p. 148.

<sup>1546</sup> Voy. not. Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 212 ; D. PHILIPPE, « La simulation et la protection des tiers. Note sous Cass., 11 décembre 1987 », *R.C.J.B.*, 1993, n° 2.3.

que les parties aient voulu, du fait de la simulation, éviter ou non l'application d'une disposition légale<sup>1547</sup>, il faut, à tout le moins, démontrer la volonté de bénéficier d'un régime fiscal favorable vu la formulation choisie par la Cour de cassation énonçant qu'« il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, *en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable*, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences »<sup>1548</sup>. L'élément intentionnel ici requis est en fait celui prescrit en cas de fraude fiscale dès l'instant où la simulation caractérise l'élément matériel de la fraude fiscale intervenant au travers d'actes juridiques.

417. D'après la théorie générale des obligations, la simulation n'est *illicite* que lorsqu'elle vise à frauder les droits des tiers ou à *éviter l'application d'une loi d'ordre public* ou impérative<sup>1549</sup>. L'illicéité de la simulation peut être soulevée par toute personne intéressée, ainsi que d'office par le juge. Sans être illicite, la simulation peut toutefois être rendue *inopposable* au tiers qui réussit à établir la simulation dans le cadre d'une action en déclaration de simulation. L'article 1321 du Code civil donne effectivement au tiers le choix de : soit tenir compte de la convention apparente, soit tenir compte de la contre-lettre<sup>1550</sup>.

Le droit fiscal étant d'ordre public, il s'ensuit que la simulation est d'office illicite en droit fiscal.

L'administration fiscale ne dispose pas pour autant du choix offert par l'article 1321 du Code civil dès lors qu'elle n'est pas, sauf disposition légale contraire, considérée comme un « tiers de droit commun » lors de l'établissement de l'impôt<sup>1551</sup>. L'article 1321 du Code civil ne vise qu'à garantir la sécurité des rapports entre les particuliers<sup>1552</sup>, il ne peut donc trouver à s'appliquer en droit fiscal<sup>1553</sup>. Le principe de la légalité de l'impôt commande au fisc d'aller au-delà des apparences et de taxer la réalité juridique, la contre-lettre, et non l'acte apparent<sup>1554</sup>. Pour ce faire, nul besoin d'introduire une action en déclaration – puisque l'article 1321 du Code civil n'est ici pas applicable – un simple avis de rectification ou d'imposition d'office suffit<sup>1555</sup>.

---

<sup>1547</sup> Th. AFSCHRIFT, *ibidem*, p. 213. L'élément intentionnel diffère donc de celui requis en cas de fraude fiscale (volonté de réduire ou éviter l'impôt) ou en cas d'abus fiscal (volonté d'éviter ou de contourner une disposition fiscale sachant qu'une telle opération serait contraire aux objectifs de la disposition fiscale concernée).

<sup>1548</sup> Cass., 6 juin 1961 (*Brepols*), *Pas.*, I, p. 1082 ; *J.D.F.*, 1961, p. 274.

<sup>1549</sup> P. VAN OMMESSLAGHE, « La simulation en droit des obligations » in *Les obligations contractuelles*, Bruxelles, Jeune barreau de Bruxelles, 2000, pp. 147-219, spéc. pp. 165-170 et pp. 183-191 ; A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 125.

<sup>1550</sup> L'article 1321 du Code civil énonce : « Les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes; elles n'ont point d'effet contre les tiers ». Voy. not. A. TIBERGHEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2013/2014*, Tome 1, Maline, Kluwer, p. 35.

<sup>1551</sup> Sur le sujet, voy. not. C. CARDYN, « Le fisc est-il un tiers ? », *J.D.F.*, 1975, pp. 129-142.

<sup>1552</sup> V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 256.

<sup>1553</sup> Cass., 20 mars 1958, *Pas.*, I, p. 805, conclusions du procureur général F. Dumon ; Cass., 4 janvier 1991, *Pas.*, I, p. 410 ; *T.R.V.*, 1991, p. 167, note M. Ghyselen.

<sup>1554</sup> Voy. not. A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 133 ; J. KIRKPATRICK, « Le droit fiscal se fonde sur les réalités : Réflexions sur quelques bons et mauvais usages d'un proverbe de droit », *J.D.F.*, 1969, p. 161 ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 100-107.

<sup>1555</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 133.



La preuve de la simulation incombe à l'administration fiscale. Elle peut être apportée par toute voie de droit, y compris les présomptions, dès lors que la simulation est, à l'égard de l'administration, un simple fait<sup>1556</sup>. Pour emporter l'intime conviction du juge du fond, les présomptions doivent être graves, précises et concordantes. En pratique, il s'avère néanmoins difficile pour l'administration de démontrer la simulation<sup>1557</sup>. C'est pourquoi l'agent taxateur préfère, dans la mesure du possible, motiver son avis de rectification sur la base de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 (fraude simple) lorsqu'il peut arguer de la violation d'une disposition fiscale, en l'occurrence l'obligation déclarative instaurée par l'article 339 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1558</sup>.

418. Il est parfois proposé, en doctrine, de faire une distinction entre une conception « objective » et une conception « subjective » de la simulation<sup>1559</sup>.

C'est au Nord du pays<sup>1560</sup> que la conception subjective de la simulation semble la plus véhiculée<sup>1561</sup>. Une telle conception tend à reconnaître la simulation dès l'instant où est démontré un « décalage intentionnel entre la volonté réelle et la volonté déclarée, communes à toutes les parties »<sup>1562</sup>. La simulation pourrait ainsi être établie sans qu'une contre-lettre, écrite ou orale, n'ait été formellement conclue entre les parties. Il suffirait qu'existe « une sorte de « compréhension mentale » des parties ayant chacune conscience que leur volonté commune ne correspond pas réellement à l'accord qu'elles ont extériorisé »<sup>1563</sup>. Au Sud du pays, le professeur Afschrift s'est fermement opposé à une telle conception<sup>1564</sup>. La simulation doit, comme en droit civil, s'apprécier strictement. Or le droit civil ne connaît pas une telle distinction.

Sans aller jusqu'à reconnaître une conception subjective de la simulation, il a été écrit que l'introduction de la notion d'abus fiscal en droit fiscal pouvait, en tout cas, amener à repenser l'interprétation actuelle de la simulation en droit fiscal, spécialement en cas d'« actes distincts réalisant une même opération »<sup>1565</sup>.

---

<sup>1556</sup> Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 71, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019) ; V. TAI, *op. cit.*, p. 258.

<sup>1557</sup> Pour quelques cas de simulation, voy. not. V. TAI, *ibidem*, pp. 259-262.

<sup>1558</sup> V. TAI, *op. cit.*, p. 261.

<sup>1559</sup> Voy. spéc. A. NOLLET, *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, à paraître, pp. 357-360.

<sup>1560</sup> En faveur d'une conception subjective de la simulation, voy. not. W. VAN GERVEN, « Algemeen deel » in *Beginnelen van Belgisch privaatrecht* (R. DILLEMANS & W. VAN GERVEN, éd.), Tome I, Bruxelles, Story-Scientia, 1987, pp. 308-310.

<sup>1561</sup> À l'origine de ce constat, voy. S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, 9<sup>e</sup> éd., Kalmthout, Biblio, 2009, n° 13, p. 29 ; B. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 30-31.

<sup>1562</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 148.

<sup>1563</sup> A. NOLLET, *ibidem*, p. 149. Pour une illustration jurisprudentielle de la conception subjective de la simulation, voy. aussi A. NOLLET, *ibidem*, pp. 149-153.

<sup>1564</sup> Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 222.

<sup>1565</sup> La question est posée par Aymeric Nollet (« Contours et alentours ... », *op. cit.*, pp. 153-154). Comme nous le verrons, l'abus fiscal frappe effectivement les actes juridiques qui ont subi un découpage artificiel dès l'instant où les différents actes découpés vont nécessairement être conclus. En revanche, si des alternatives sont possibles, si un autre acte aurait pu être posé à un moment de la chaîne, la condition n'est pas satisfaite et partant il n'y a pas abus fiscal.

Le professeur Afschrift a également dénié la pertinence d'une telle remise en question. Notion civiliste, la simulation ne devrait pas, de son point de vue, faire l'objet d'une interprétation différente en droit fiscal de celle appliquée en droit civil, du seul fait qu'une nouvelle notion a été consacrée en droit fiscal, d'autant plus que ladite notion s'est voulue distincte de la simulation<sup>1566</sup>.

Certes, mais l'introduction d'une nouvelle notion en droit fiscal devrait justement être pensée à l'aune des notions existantes, telles que celle de la simulation, dans le respect de la cohérence du droit fiscal. Si la notion d'abus fiscal se distingue de celle de la simulation, elles n'en sont pas moins connectées. L'abus fiscal vise à sanctionner des actes qui précisément ne relèvent pas de la simulation entendue strictement et inversement, selon un jeu de « vases communicants »<sup>1567</sup>.

419. Concrètement, la simulation prohibée à l'égard de l'administration fiscale peut porter alternativement sur<sup>1568</sup> :

- l'existence même de l'acte juridique (ex.: conclusion d'un contrat de prestations « fictif » pour déduire de « fausses » dépenses sur des revenus taxables ; production de fausses factures en vue de déduire de faux frais professionnels, etc.)<sup>1569</sup>;
- la nature ou la qualification juridique de l'acte (ex.: « déguisement » d'une donation en une vente – le vendeur, un parrain, renonçant secrètement à en exiger le prix auprès de l'acheteur, son filleul – pour éviter de lourds tarifs de droits de donation entre étrangers, ou bien, à l'inverse, « déguisement » d'une vente en une donation – un père ayant en réalité vendu (contre-lettre) un bien à son fils mais le caractère onéreux est caché dans l'acte apparent – pour bénéficier du taux des droits de donation plus avantageux « en ligne directe »);
- une ou plusieurs conditions de l'acte (ex.: « dissimulation » d'une partie du prix dans un acte de vente immobilière pour réduire la base de perception des droits d'enregistrement);
- l'identité de l'une des parties contractantes (ex.: « interposition » d'un particulier dans une location immobilière à destination d'une société, afin que le bailleur soit taxé sur la base du revenu cadastral – sous-évalué – plutôt que sur celle du loyer réel ; interposition de sociétés écran et/ou de *nominee* afin de ne pas soumettre le bénéficiaire effectif des revenus à l'impôt légalement dû) ;
- l'autonomie des actes juridiques les uns par rapport aux autres (découpage artificiel en vue de bénéficier d'un avantage fiscal, d'une même opération économique, mue par une unité d'intention, en plusieurs actes juridiques apparemment indépendants mais dont la conclusion est quasi certaine en raison de contraintes économiques).

---

<sup>1566</sup> Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 222.

<sup>1567</sup> A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 143.

<sup>1568</sup> Les illustrations sont, pour la plupart, tirées de J. KIRKPATRICK & D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 57-58. Voy. aussi, Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, pp. 220-232; B. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 28-29.

<sup>1569</sup> Telle était par exemple l'hypothèse dans le cas fictif exposé *supra* nos 315 et s.

Ce dernier cas de figure est discuté en doctrine. Que les parties à l'opération aient convenu que des contraintes économiques devaient amener à accomplir une série d'actes juridiques successifs est ici analysé comme la « contre-lettre » requise dans la simulation. Les tenants de la conception objective de la simulation sont plutôt opposés à accueillir cette opération sous le prisme de simulation tandis que les tenants de la conception subjective sont plutôt favorables<sup>1570</sup>.

### *B. La violation d'une règle d'ordre public*

420. Il semble que la Cour de cassation ait admis que la violation d'une disposition non fiscale d'ordre public puisse représenter une deuxième limite, à côté de la simulation, au principe du libre choix de la voie la moins imposée, et ce alors que le droit fiscal s'attache, en principe, à imposer la réalité juridique, sans faire de distinction entre les actes licites et les actes illicites<sup>1571</sup>.

Par un arrêt du 5 mars 1999, la Cour de cassation a en effet admis que l'administration fiscale puisse « demander qu'un acte juridique ne lui soit pas opposé, lorsqu'il viole une règle de droit d'ordre public, en vue d'éviter des impôts »<sup>1572</sup>. En l'occurrence, l'arrêt concernait la vente d'une officine pharmaceutique à une société. Le prix de vente convenu avec le pharmacien excédait le maximum autorisé par une réglementation spécifique relative à la cession des officines pharmaceutiques, mais sans néanmoins excéder la valeur de marché. La Cour de cassation a estimé que le juge du fond avait pu légalement suivre le point de vue de l'administration, qui était de plafonner la déduction fiscale des amortissements au prix autorisé par la réglementation<sup>1573</sup>. Les amortissements actés sur la partie excédentaire ne pouvaient donc pas être déduits par la société.

La Cour de cassation est venue confirmer, près de dix ans plus tard, cette jurisprudence<sup>1574</sup>. Bien qu'elle ait déclaré, à cette occasion, que l'administration fiscale ne pouvait se prévaloir de l'inopposabilité de l'acte illicite que si l'illicéité avait été commise « en vue d'éluder l'impôt », ce qui donne à penser que le principe établi par la Cour de cassation serait un dispositif anti-fraude, la version néerlandaise confirme qu'il s'agit bien d'un dispositif anti-évitement, déclarant que la volonté recherchée par le contribuable était bien d'éviter (*ontwijken*) l'impôt<sup>1575</sup>.

421. La portée concrète de cette jurisprudence fait l'objet de vives discussions en doctrine.

---

<sup>1570</sup> *Contra*, voy. Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 222 ; V. TAI, *op. cit.*, p. 281.

<sup>1571</sup> Sur le principe selon lequel le droit fiscal est indifférent à l'illicéité de l'acte taxé, voy. Cass., 18 mars 1976, *Pas.*, I, p. 303. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 23 ; Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 115 ; Voy. aussi M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 104-105.

<sup>1572</sup> Cass., 5 mars 1999, *J.T.*, 2000, p. 20. Sur cet arrêt, voy. J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *J.T.*, 2000, pp. 193-199.

<sup>1573</sup> Anvers, 19 septembre 1995, *F.J.F.*, 1995, p. 224.

<sup>1574</sup> Cass., 16 octobre 2009, *F.J.F.*, 2010, p. 139 ; *Pas.*, 2009, p. 2332 ; *T.F.R.*, 2010, p. 804, note M. Ghyselen.

<sup>1575</sup> En ce sens, voy. A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, pp. 156-160.

Le raisonnement de la Cour de cassation pêche effectivement par son manque de balises eu égard à la théorie de la fraude fiscale et au principe constitutionnel de la légalité fiscale. Lorsqu'un contribuable viole, sciemment et consciemment, une disposition fiscale en vue d'éviter l'impôt, il est susceptible d'être poursuivi pour fraude fiscale, ce qui peut constituer, dans certains cas, un délit pénal. Lorsqu'un contribuable viole, sciemment et consciemment, une disposition non fiscale, mais d'ordre public, en vue d'éviter l'impôt, le contribuable ne peut être poursuivi pour fraude fiscale. Mais il pourrait, si l'on en croit la jurisprudence de la Cour de cassation, voir son opération rendue inopposable au fisc en vertu d'un dispositif anti-abus qui n'aurait pas été expressément prévu par le législateur. Sans devoir se prévaloir d'une mesure spécifique anti-abus, ni devoir caractériser l'opération d'abus fiscal, au sens de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, le fisc pourrait ainsi écarter un acte juridique non simulé, au seul motif qu'il violerait une règle d'ordre public dans le but d'éviter l'impôt.

Les discussions menées en doctrine autour de la jurisprudence initiée par la Cour de cassation en 1999 se sont cristallisées autour de deux « écoles » intellectuelles<sup>1576</sup>.

Certains auteurs ont pu voir dans l'arrêt du 5 mars 1999 une simple confirmation de l'arrêt *Brepols* dans la mesure où la Cour de cassation semblait déjà poser comme condition préalable que les parties n'aient violé aucune obligation légale (« les parties, usant de la liberté des conventions, *sans toutefois violer aucune obligation légale* »). La formulation de l'arrêt *Brepols* est telle que l'on pourrait penser qu'un acte parfaitement sincère, mais contraire à une disposition légale d'ordre public, pris pour éviter l'impôt, pourrait être qualifié de simulation, et partant rendu inopposable à l'administration fiscale<sup>1577</sup>. C'est là la thèse de l'« école de Gand », menée par le professeur Van Crombrugge<sup>1578</sup>.

À cette thèse s'oppose une autre thèse, celle de l'« école de Bruxelles », défendue par les professeurs Kirkpatrick, Garabedian et Afschrift. D'après eux, on peut comprendre autrement l'arrêt *Brepols*, comme confirmant que les parties qui concluent sincèrement une convention en vue de réduire la charge fiscale ne violent aucune obligation (fiscale) légale<sup>1579</sup>. La précision

---

<sup>1576</sup> Voy. not. A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 157-159 ; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 298, note 15.

<sup>1577</sup> Peut-être faut-il trouver l'origine de la précision formulée par la Cour de cassation dans un arrêt antérieur, par lequel elle a jugé que « le fonctionnaire qui se prévaut d'un acte ostensible et refuserait de tenir compte d'un acte réel, bien que secret, alors qu'ainsi des revenus soumis à l'impôt par la loi échapperait à l'impôt, *violerait une loi d'ordre public* (nous soulignons) » (Cass., 20 mars 1958, *Pas.*, I, 1958, pp. 805 et s.). Autrement dit, ne pas tirer les conséquences fiscales de la simulation lorsqu'elle est établie viole la loi fiscale.

<sup>1578</sup> S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009, n° 35 ; M. GHYSELEN, « Schending van de wet in het kader van de keuze van de minst belaste weg », *T.F.R.*, 1999, pp. 618-622 ; J. WERBROUCK, « De tegenstelbaarheid aan de fiscus van een rechtshandeling die een rechtsvorm schendt », *T.F.R.*, 2000, pp. 570-576. Références citées in Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 224, note 47 et in A. NOLLET, « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (M. BOURGEOIS et I. RICHELLE, dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, p. 157, note 101.

<sup>1579</sup> En ce sens, voy. not. J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées – A propos de l'arrêt de la Cour de cassation du 5 mars 1999 », *J.T.*, 2000, pp. 193-199 ; D. GARABEDIAN, « Le principe du choix licite de la voie la moins imposée – Un état des lieux » in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal – 20<sup>e</sup> anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, p. 69 ; Th. AFSCHRIFT, « La simulation en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 224 ; Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, 2003, pp. 164 et s.

avancée par la Cour de cassation peut, en ce sens, trouver son explication dans un arrêt antérieur, par lequel elle a jugé que « le fonctionnaire qui se prévaudrait d'un acte ostensible et refuserait de tenir compte d'un acte réel, bien que secret, alors qu'ainsi des revenus soumis à l'impôt par la loi échapperaient à l'impôt, violerait une loi d'ordre public »<sup>1580</sup>. À l'inverse, on peut en déduire que le fonctionnaire qui se prévaudrait en vue de taxer un contribuable d'un acte réel, non simulé, ne violerait aucune loi d'ordre public.

À mi-chemin entre ces deux écoles, le professeur Peeters, de l'Université d'Anvers, a avalisé la thèse de l'administration, mais au départ d'un autre membre de phrase du dispositif de l'arrêt de la Cour de cassation, qui évoque le principe de la liberté des conventions (« les parties, *usant de la liberté des conventions*, sans toutefois violer aucune obligation légale »)<sup>1581</sup>. D'après le professeur anversoise, il est permis de penser que les limites imposées au principe de la liberté contractuelle doivent aussi s'appliquer au principe du libre choix de la voie la moins imposée dès lors que ce dernier principe découle du premier. Or, l'article 6 du Code civil interdit les conventions contraires aux lois d'ordre public. Dans ses attendus, la Cour de cassation elle-même tire des articles 1131, 1134 et 1135 du Code civil qu'« un contrat illicite ne produit pas d'effet [juridique, en ce compris fiscal] »<sup>1582</sup> lorsque l'infraction concerne une disposition d'ordre public ».

Faudrait-il y voir, comme le suggère la professeure Tai une (nouvelle) application de l'adage « *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* » ?<sup>1583</sup> Cela permettrait en tout cas d'expliquer que le fisc taxe les actes illicites, conformément au principe de réalité, mais refuse de se voir opposer un avantage fiscal (déduction, exonération ou abattement) qui serait contraire à une disposition d'ordre public.

422. Toujours est-il qu'il n'est pas exclu qu'un acte juridique, conclu sans simulation et non visé par un dispositif anti-abus, soit à l'avenir rendu *inopposable* au fisc, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de cassation, lorsque les trois conditions suivantes sont réunies<sup>1584</sup> :

- (i) l'acte juridique doit être contraire à une règle d'ordre public ;
- (ii) la violation de la règle doit être délibérément commise dans l'intention d'éviter l'impôt (déduction, exonération ou abattement) ;
- (iii) l'administration fiscale doit demander à ce que l'acte juridique lui soit rendu inopposable.

---

<sup>1580</sup> Cass., 20 mars 1958, *Pas.*, I, 1958, pp. 805 et s.

<sup>1581</sup> B. PEETERS, « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 11-17.

<sup>1582</sup> Nous précisons.

<sup>1583</sup> V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 282.

<sup>1584</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, op. cit., pp. 168 et s. Voy. aussi V. TAI, *ibidem*, p. 282.

L'inopposabilité ne peut intervenir que s'agissant des allégations du contribuable réclamant une charge, une déduction, une exonération ou un abattement<sup>1585</sup>. Elle ne vaut pas s'agissant de la matière imposable dès l'instant où les actes illicites sont en principe soumis à l'impôt.

Une telle position vient fortement nuancer le principe selon lequel le droit fiscal taxe la réalité juridique puisqu'elle permet au fisc de décider de ne pas tenir compte d'une opération illicite, au motif que l'illicéité s'explique par la volonté d'éviter l'impôt, et de lui substituer une autre qualification de façon à taxer l'opération alors que d'après le principe précité, les revenus d'une opération illicite sont taxés<sup>1586</sup>.

Il n'empêche qu'une telle position semble confortée, à notre avis, par l'application des règles européennes relatives aux aides d'État dans le domaine fiscal<sup>1587</sup>. Lorsqu'un recours est intenté contre des actes juridiques (et non contre un régime juridique), le résultat au final consiste dans l'inopposabilité des actes juridiques pris par un contribuable en raison de leur contrariété à des règles d'ordre public non fiscales – en l'occurrence, les règles relatives aux aides d'État – et ce indépendamment du fait que la procédure soit initiée par la Commission européenne à l'encontre d'un État.

### § 3. Les pratiques fiscales abusives

423. Face à l'imagination débordante de certains contribuables, il est apparu utile d'établir d'autres limites, à côté de la simulation et du respect de la loi fiscale, au libre choix de la voie la moins imposée. Le budget des États ne peut effectivement rester viable si tous les contribuables réussissent à passer entre les mailles du filet fiscal. Or, certains montages fiscaux parfaitement légaux peuvent être jugés « abusifs » en raison de leur caractère artificiel et/ou de leur contrariété aux objectifs poursuivis par la disposition fiscale contournée ou détournée. De tels montages figuraient au cœur des révélations qui ont éclaté à la faveur des « *media leaks* »<sup>1588</sup>.

424. Les mesures « anti-abus » sont apparues sous l'impulsion de la jurisprudence de la CJUE et des travaux de l'OCDE et de l'UE dans le domaine fiscal. Elles ont ensuite été transposées en droit belge.

Après avoir présenté en quoi consiste, au niveau européen et au niveau belge, une mesure « anti-abus » (A), nous examinons plus particulièrement la mesure générale anti-abus prévue par l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 (B).

---

<sup>1585</sup> V. TAI, *ibidem*, p. 282.

<sup>1586</sup> En ce sens, J. KIRKPATRICK, « L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées », *op. cit.*, p. 198.

<sup>1587</sup> Sur les aides d'État à caractère fiscal, voy. *infra* n<sup>os</sup> 469 et s.

<sup>1588</sup> Il est clair que certains montages fiscaux révélés par les « *Panama Papers* » peuvent *a priori* sembler abusifs de par leur artificialité, leur contrariété aux objectifs poursuivis par les législateurs fiscaux et/ou l'importance des économies fiscales réalisées. Ceci étant, il faut souligner que les mesures « anti-abus », générales ou spécifiques, ne peuvent rétroagir et s'appliquer à de nouveaux cas d'abus fiscal, révélés par la pratique ou la presse. Un montage fiscal ne peut être rendu inopposable au fisc que s'il n'était pas sincère – il y alors simulation et partant fraude fiscale – ou s'il est rendu inopposable en application d'une mesure « anti-abus » générale ou spécifique en vigueur au moment des faits. Il en va du respect du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt.

### *A. Les mesures « anti-abus »*

425. Les mesures « anti-abus » sont l'œuvre tant du législateur européen (a) que du législateur belge (b). Parmi les mesures « anti-abus », on distingue les mesures spécifiques des mesures générales. La mesure générale anti-abus a pour vocation de combler les lacunes, les défaillances, des mesures spécifiques<sup>1589</sup>. Il ne s'agit pas pour autant d'une habilitation générale qui permettrait à l'administration de réviser discrétionnairement les éléments essentiels d'un impôt. C'est au législateur, et à lui seul, que ce rôle incombe<sup>1590</sup>.

#### *a) Les mesures « anti-abus » en droit européen*

426. L'Union européenne a adopté, dans le prolongement du Projet BEPS (OCDE/G20)<sup>1591</sup>, une directive en vue d'établir des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, dite « directive ATAD » (« *Anti Tax Avoidance Directive* ») (i)<sup>1592</sup>. La clause générale anti-abus figurant dans cette directive a directement inspiré le champ d'application fiscal de la Directive sur les lanceurs d'alerte (ii).

##### *i) La directive « ATAD »*

427. Implicitement mais certainement visée par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>1593</sup>, la directive « ATAD » s'applique à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un ou plusieurs États membres, y compris les établissements stables d'entités ayant leur résidence fiscale dans un pays tiers lorsqu'ils sont situés dans un ou plusieurs États membres<sup>1594</sup>.

Nathalie Pirotte voit dans la directive « ATAD » « une véritable révolution méthodologique, marquant une rupture très claire par rapport aux directives antérieures »<sup>1595</sup>. En effet, il n'est plus question de lutter contre les entraves fiscales à la mobilité des entreprises en Europe, mais de combattre les montages artificiels transfrontières mis en place par certaines entreprises en vue de contourner ou de détourner les règles fiscales. C'est ce que les autorités européennes

---

<sup>1589</sup> Considérant n° 11 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, L 193, 19 juillet 2016.

<sup>1590</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, p. 299.

<sup>1591</sup> Sur le Projet BEPS (OCDE/G20), voy. *supra* nos 277 et s.

<sup>1592</sup> Directive (UE) 2016/1164 précitée.

<sup>1593</sup> Comme le note Katerina Pantazatou, figurent principalement parmi les dispositions fiscales prises par l'UE visées par la directive sur les lanceurs d'alerte, les directives « DAC » ainsi que la directive « ATAD » (« The New Directive on Whistleblowers' Protection: Any Impact on Taxation? », *Kluwer International Tax Blog*, 22 May 2019 (consulté le 22 mai 2019)).

<sup>1594</sup> Article 1<sup>er</sup> de la directive ATAD.

<sup>1595</sup> N. PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018, nos 4-5, p. 315.

appellent parfois la « planification fiscale agressive »<sup>1596</sup>. Il n'importe plus tant de s'attaquer aux asymétries entre les régimes nationaux qui mènent à des cas de *double-imposition* que de combattre celles qui mènent à des cas de *double non-imposition*. Au-delà, la révolution réside plus fondamentalement dans la consécration de la réalité économique au détriment de la réalité juridique<sup>1597</sup>, ce qui inquiète certains commentateurs belges au regard des considérations émises plus haut<sup>1598</sup>.

428. La directive « ATAD » établit cinq règles anti-abus :

- la règle de la limitation des intérêts qui vise à contrer l'évasion fiscale sous la forme de paiements d'intérêts excessifs entre des entités qui sont des entreprises associées<sup>1599</sup> ;
- les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) qui tendent à lutter contre la délocalisation des bénéfices vers des pays au faible taux d'imposition, autrement dit des « paradis fiscaux », où l'entreprise n'exerce aucune activité économique substantielle<sup>1600</sup> ;
- les règles relatives aux dispositifs hybrides qui visent à empêcher que les entreprises exploitent les asymétries (« *mismatches* »<sup>1601</sup>) entre les législations fiscales de deux pays de l'Union européenne pour réduire leur charge fiscale globale<sup>1602</sup> ;
- la règle d'imposition à la sortie (« *Exit Taxation* ») qui tend à lutter contre la délocalisation des actifs<sup>1603</sup> ;

---

<sup>1596</sup> La planification fiscale agressive « consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Elle peut prendre de multiples formes » (Recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive, C(2012)8806, 6 décembre 2012, considérant n° 2). À la différence de l'« abus fiscal », le concept n'est employé que dans le domaine de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, l'impôt sur les plus-values (point 2.1. a) de la recommandation précitée du 6 décembre 2012).

<sup>1597</sup> En ce sens, la mesure générale anti-abus telle que proposée dans la recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive énonçait expressément : « Les montages artificiels ou ensembles artificiels de montages mis en place essentiellement dans le but d'éviter l'imposition et conduisant à un avantage fiscal sont ignorés. Aux fins de la fiscalité, les autorités nationales traitent ces montages sur la base de leur réalité économique. » (point 4.2. de la recommandation).

<sup>1598</sup> Voy. not. P.-F. COPPENS, « Le mariage explosif du droit et de la morale », 15 juillet 2018, disponible sur [www.coppensfiscaliste.be](http://www.coppensfiscaliste.be) (consulté le 9 mars 2019), chronique extraite de P.-F. COPPENS, *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018.

<sup>1599</sup> Article 4 de la directive « ATAD ».

<sup>1600</sup> Articles 7 et 8 de la « ATAD ».

<sup>1601</sup> OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues*, March 2012, disponible sur [www.oecd.org/tax](http://www.oecd.org/tax) (consulté le 22 mars 2019).

<sup>1602</sup> Article 9 de la directive (UE) 2016/1164. Une deuxième directive « ATAD 2 » est venue compléter les règles de la directive « ATAD 1 » relatives aux dispositifs hybrides à propos des montages qui impliquent des pays non membres de l'Union européenne (Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, *J.O.U.E.*, L 144, 7 juin 2017). Sur le sujet, voy. not. B. PEETERS, « "ATAD 2" : poursuite de la lutte contre les dispositifs hybrides », *Fiscologue international*, n° 402, 2017, p. 1.

<sup>1603</sup> Article 5, § 1<sup>er</sup>, de la directive « ATAD ».



- la clause générale anti-abus (« *General anti-abuse rule – GAAR* ») qui doit permettre de récupérer les autres cas d'abus fiscal, autrement dit de « planification fiscale agressive » non visés par des règles anti-abus spécifiques<sup>1604</sup>.

Ces règles permettent de déjouer les deux principales techniques d'optimisation fiscale des entreprises que nous avons décrites plus haut : la technique des prêts intragroupe et celle des prix de transfert<sup>1605</sup>. Elles forment un socle minimal de protection des systèmes d'imposition des sociétés<sup>1606</sup>. Cela signifie qu'elles n'empêchent pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles plus protectrices s'agissant des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés. Dans le même temps, cela signifie aussi que la directive « ATAD » ne vise nullement à harmoniser les systèmes fiscaux nationaux d'imposition des sociétés<sup>1607</sup>.

Les règles relatives aux dispositifs hybrides doivent être transposées pour le 31 décembre 2019. Les autres règles sont appliquées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

La clause générale anti-abus ayant inspiré la formulation du champ d'application fiscal de la Directive sur les lanceurs d'alerte, il convient de s'y apesantir quelques instants.

## ii) La clause générale anti-abus

429. La clause générale anti-abus se lit comme suit:

« aux fins du calcul de la charge fiscale des sociétés, les États membres ne prennent pas en compte un montage ou une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties »<sup>1608</sup>.

Destinée, par nature, à combler des lacunes<sup>1609</sup>, la clause s'applique aux montages dit « non authentiques ». Au sens de la directive, « un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique »<sup>1610</sup>.

---

<sup>1604</sup> Article 6 de la directive « ATAD ». Voy. aussi le point 4.1. de la recommandation précitée du 6 décembre 2012.

<sup>1605</sup> Sur les principales techniques d'optimisation fiscale des entreprises, voy. *supra* n°s **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** et s.

<sup>1606</sup> Article 3 de la directive ATAD.

<sup>1607</sup> N. PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018, n°s 4-5, p. 317.

<sup>1608</sup> Article 6 de la directive « ATAD ».

<sup>1609</sup> Considérant n° 11 de la directive « ATAD ». Voy. aussi le considérant n° 9 de la proposition de directive du Conseil établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, COM(2016) 26 final, 28 janvier 2016.

<sup>1610</sup> Article 6.2 de la directive « ATAD ». Notons que la directive « ATAD » fournit une seconde définition du montage non authentique, dont l'application est limitée à la mise en œuvre des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées. Dans ce cadre, « un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique lorsque l'entité ou l'établissement stable ne posséderait pas les actifs qui sont la source de tout ou partie de ses revenus ni n'aurait pris les risques qui y sont associés si elle ou il n'était pas contrôlé(e) par une société où les

Il ressort du préambule de la proposition de directive « ATAD »<sup>1611</sup>, de la recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive<sup>1612</sup> et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, que la notion de montage « non authentique » est synonyme de celle de montage « purement artificiel »<sup>1613</sup>. Pourrait, par exemple, revêtir le caractère d'un montage purement artificiel une filiale « boîte aux lettres » ou « écran » en ce qu'elle représente une implantation fictive n'exerçant aucune activité économique effective sur le territoire de l'État membre d'accueil<sup>1614</sup>.

La recommandation précitée du 6 décembre 2012 précise que les autorités nationales sont invitées à examiner si un montage ou un ensemble de montages est concerné par une ou plusieurs des situations suivantes pour conclure au caractère artificiel :

« a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble;

b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en oeuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires;

c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler;

d) les opérations conclues sont de nature circulaire;

e) le montage ou l'ensemble de montage donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier;

f) le bénéfice escompté avant impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté »<sup>1615</sup>.

Si besoin est, ces critères peuvent être complétés par les critères définis par la directive 2018/822 (DAC 6) exposée plus haut, qui instaure une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs, en ce qu'ils laissent supposer un risque d'évasion fiscale<sup>1616</sup>.

430. Si le montage est déclaré non authentique, autrement dit artificiel, la charge fiscale est calculée conformément au droit national<sup>1617</sup>. En revanche, si le montage est reconnu comme authentique, la directive reconnaît au contribuable le droit « de choisir la structure la plus

---

fonctions importantes liées à ces actifs et risques sont assurées et jouent un rôle essentiel dans la création des revenus de la société contrôlée » (article 7.2. b) de la directive « ATAD »).

<sup>1611</sup> Le considérant n° 9 de la proposition de directive ATAD énonce en effet : « Au sein de l'Union, il convient de limiter l'application des clauses anti-abus générales aux montages « entièrement artificiels » (non authentiques) ».

<sup>1612</sup> Point 4.2. de la recommandation précitée du 6 décembre 2012.

<sup>1613</sup> En ce sens, voy. not. N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, p. 319.

<sup>1614</sup> C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Eurofood IFSC*, 2 mai 2006, C-341/04, EU:C:2006:281, points 34 et 35.

<sup>1615</sup> Point 4.4. de la recommandation précitée du 6 décembre 2012.

<sup>1616</sup> Annexe IV de la directive DAC 6 précitée.

<sup>1617</sup> Article 6, § 3, de la directive « ATAD ».

avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales »<sup>1618</sup>, ce qui revient à reconnaître, en droit européen, le principe du libre choix de la voie la moins imposée.

431. Le principe du libre choix de la voie la moins imposée avait déjà été reconnu par la Cour de justice dans le domaine de la TVA à l'occasion de son célèbre arrêt *Halifax*<sup>1619</sup> et dans le domaine de la fiscalité directe à l'occasion de son arrêt également fameux *Cadbury Schweppes*.

La Cour avait jeté les bases, dans le même temps, du concept d'« abus fiscal », dit aussi « abus du droit européen ». La construction de ce concept a pour dessein de contrer spécialement deux pratiques<sup>1620</sup> :

- d'une part, l'adoption d'un comportement visant essentiellement à bénéficier d'un avantage fiscal prévu par une directive d'harmonisation dans le domaine de la TVA alors que l'octroi de cet avantage serait contraire aux objectifs de ladite directive (par ex. : « carrousel TVA »)<sup>1621</sup> ;
- d'autre part, l'exercice abusif des libertés européennes de circulation, au détriment des finalités pour lesquelles le Traité sur l'Union européenne les prévoit, au travers de « montages artificiels », dans le but d'échapper à la fiscalité directe d'un État membre ou de bénéficier d'une législation étrangère plus favorable (par ex. : placement de capitaux sur un compte au Luxembourg)<sup>1622</sup>.

Le concept d'« abus fiscal » est donc plus large que celui de « planification fiscale agressive » qui n'est employé que dans le domaine de l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, l'impôt sur les plus-values<sup>1623</sup>.

Le concept d'abus développé dans le domaine de la TVA a pénétré le Code belge de la taxe sur la valeur ajoutée via la notion de « pratique abusive »<sup>1624</sup>. D'après l'article 1<sup>er</sup>, 10<sup>o</sup>, du Code précité, « il y a pratique abusive lorsque les opérations effectuées ont pour résultat l'obtention

---

<sup>1618</sup> Considérant n° 11 de la directive « ATAD ». Voy. aussi le considérant n° 9 de la proposition de directive ATAD.

<sup>1619</sup> La Cour a ainsi déclaré : « Lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale » (C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Halifax e.a. c. Commissioners of Customs & Excise* (arrêt « Halifax »), 21 février 2006, C-255/02, EU:C:2006:121, point 73).

<sup>1620</sup> Voy. not. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 302 ; N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, pp. 320-322.

<sup>1621</sup> Voy. spéc. C.J.U.E., arrêt *Halifax*, précité. Voy. aussi C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-223/03, EU:C:2006:124 ; C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Bupa Hospitals e.a. c. Commissioners of Customs & Excise*, 21 février 2006, C-419/02, EU:C:2006:122.

<sup>1622</sup> Voy. spéc. C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Cadbury Schweppes plc e.a. c. Commissioners of Inland Revenue* (arrêt « Cadbury Schweppes »), 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544. Voy. aussi C.J.U.E., arrêt *Imperial Chemical Industries plc (ICI) e.a.*, 16 juillet 1998, C-264/96, EU:C:1998:370 ; C.J.U.E., arrêt *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA c. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (arrêt « Foggia »), 10 novembre 2011, C-126/10, EU:C:2011:718.

<sup>1623</sup> Point 2.1. a) de la recommandation de la Commission relative à la planification fiscale agressive, C(2012)8806, 6 décembre 2012.

<sup>1624</sup> Article 18 de la loi du 20 juillet 2006, *M.B.*, 28 juillet 2006.

d'un avantage fiscal dont l'octroi est contraire à l'objectif poursuivi par le [...] Code [précité] et les arrêtés pris pour son exécution et que leur but essentiel est l'obtention de cet avantage ».

Le concept d'abus développé dans le domaine des impôts directs a, quant à lui, été introduit dans le Code des impôts sur les revenus 1992 à l'occasion de la révision de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, via la notion d'« abus fiscal ».

Ceci explique que le gouvernement ait estimé, à l'occasion de la réforme de l'impôt des sociétés, que l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 transposait de façon suffisante la mesure générale anti-abus prévue par l'article 6 de la directive « ATAD »<sup>1625</sup>. Un certain nombre de divergences sépare pourtant les deux dispositions dans leur configuration actuelle<sup>1626</sup> de telle sorte que les concepts d'abus fiscal européen et d'abus fiscal belge ne se confondent pas parfaitement en l'état actuel du droit<sup>1627</sup>. C'est ce qui a poussé deux députés de l'opposition à déposer, au début de l'année 2018, une proposition de loi « adaptant la disposition générale anti-abus dans le prolongement de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale »<sup>1628</sup>. Celle-ci est devenue caduque en raison de la dissolution des chambres en mai 2019, mais une nouvelle proposition a été déposée le 16 juillet 2019<sup>1629</sup>. Qu'une proposition de loi tarde à aboutir s'explique par la difficulté de la tâche confiée au législateur. La transposition du texte de la directive « ATAD » nécessite en effet de résoudre une apparente contradiction : la consécration européenne de la théorie de la réalité économique, d'un côté, et la condamnation belge de cette même théorie, d'un autre côté<sup>1630</sup>.

Ayant exclu le domaine de la TVA du champ de la présente étude, nous nous focalisons sur la mesure générale anti-abus introduite dans le Code des impôts sur les revenus 1992 dans la suite du présent point.

#### *b) Les mesures « anti-abus » en droit belge*

432. Le droit fiscal belge distingue, comme le droit européen, les mesures spécifiques « anti-abus » des mesures générales<sup>1631</sup>.

---

<sup>1625</sup> N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, pp. 315-330.

<sup>1626</sup> Voy. not. B. PEETERS & S. SERÉ, « Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale onderneming », *T.F.R.*, 2016, p. 510 ; A. VAN DE VIJVER, « Een richtlijnconforme algemene antimisbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2019, p. 155.

<sup>1627</sup> Pour une comparaison, voy. not. N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, pp. 319-330.

<sup>1628</sup> Proposition de loi adaptant la disposition générale anti-abus dans le prolongement de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2961/001.

<sup>1629</sup> Proposition de loi adaptant la disposition générale anti-abus dans le prolongement de la directive européenne sur la lutte contre l'évasion fiscale, *Doc.*, Ch., 2019, n° 55-0147/001.

<sup>1630</sup> Pour une proposition doctrinale de réécriture de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92, voy. N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, pp. 325-328. L'auteure recommande de compléter l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 par une disposition spécifique aux sociétés résidentes et non résidentes, qui reprendrait *in extenso* le texte de la directive.

<sup>1631</sup> Sur l'articulation entre les mesures générales et les mesures spécifiques, voy. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, 2014, n°s 3-4, pp. 185-187. Parmi les mesures spécifiques « anti-abus », notons que deux mesures pourraient, en particulier, permettre de rendre inopposables certains actes juridiques révélés dans les « *media leaks* ». D'une part, les articles 26 et 54 du C.I.R. 92 qui obligent le contribuable à justifier que les transferts de bénéfices, sous forme d'intérêts ou de redevance, à une société située dans un paradis fiscal « répondent à des opérations réelles et sincères et qu'ils ne dépassent pas les limites normales ». D'autre part, l'article 344, § 2, du C.I.R. 92, tel que réécrit par la loi du 25 avril 2014 (*M.B.*, 16 mai 2014), qui déclare que sont inopposables au fisc les actes de transfert de propriété d'avoirs mobiliers à destination de contribuables résidant dans des « paradis fiscaux ».

Nous avons vu que l'adoption de mesures générales s'était avérée nécessaire compte tenu de l'ingéniosité et de la créativité de certains contribuables dans la mise en place de montages d'optimisation visant à éviter de tomber sous le coup des mesures spécifiques. Quoique les mesures spécifiques fassent l'objet d'ajustements législatifs en fonction des informations transmises par l'administration fiscale, ces dernières ne peuvent pas tout anticiper. Comme le fait observer le professeur Bours à ce sujet, « tout texte nouveau [secrète] son anticorps, nécessitant alors un nouvel "ajustement" pour lutter contre les avatars d'évasion que le premier texte génère »<sup>1632</sup>. Le paradoxe tient alors en ce qu'en détaillant ses conditions d'application, la mesure spécifique anti-abus fournit également les moyens d'y échapper<sup>1633</sup>.

La rédaction d'une mesure générale anti-abus est toutefois plus périlleuse que celle d'une mesure spécifique : tandis que le principe de la légalité de l'impôt recommande d'encadrer strictement le pouvoir de l'administration, dont la marge d'appréciation doit être aussi réduite que possible, l'efficacité de la mesure anti-abus requiert, à l'inverse, d'employer des termes larges, aptes à accueillir la diversité d'abus possibles et à anticiper les nouveaux procédés<sup>1634</sup>. Tandis que la mesure générale anti-abus instaurée par l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne prévoit que l'effet du redressement – « *comme si l'abus n'avait jamais existé* » – les mesures spécifiques anti-abus prévoient la forme précise que prendra le redressement fiscal dans chaque hypothèse visée<sup>1635</sup>.

Ceci explique que les mesures spécifiques anti-abus soient plus usitées en pratique par le fisc que la simulation ou la mesure générale anti-abus pour limiter le libre choix de la voie la moins imposée<sup>1636</sup>.

433. L'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 contient, depuis 1993, la mesure générale anti-abus applicable en droit belge en matière d'impôts sur les

---

<sup>1632</sup> J.-P. BOURS, « Sécurité juridique et droit fiscal », in *Les cahiers de l'Institut d'études sur la justice : Sécurité juridique et fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 33.

<sup>1633</sup> M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 495-496.

<sup>1634</sup> Des difficultés exposées, il ne faudrait cependant pas conclure que le principe de la légalité de l'impôt s'oppose *de facto* à l'instauration d'une mesure générale anti-abus. À propos de la première mouture de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du CIR, la Cour constitutionnelle a expressément indiqué, à l'occasion de trois arrêts sur questions préjudicielles, que « le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas, en l'espèce [dans le texte de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92], que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène [l'évasion fiscale] que celle-ci combat ne le permet pas » (C.C., 24 novembre 2004, n° 188/2004, B.7.; C.C., 2 février 2005, n° 26/2005, B.7.; C.C., 16 mars 2005 n° 60/2005, B.7.). Ce point de vue a été réitéré par la Cour constitutionnelle à l'occasion de son arrêt du 30 octobre 2013 rendu à propos de la nouvelle mouture de la mesure générale anti-abus (C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.21.1. Pour un commentaire circonstancié, rigoureux et exhaustif de cet arrêt, voy. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, pp. 296-322).

<sup>1635</sup> Par exemple, l'article 344, § 2, du C.I.R. 92 prévoit que le redressement de l'abus fiscal consiste dans l'*inopposabilité* des transferts d'avoirs mobiliers vers des paradis fiscaux tandis que l'article 32, alinéa 1, 3°, du C.I.R. 92 énonce que le redressement de l'abus fiscal consiste dans la *requalification* des loyers en rémunération (nouvelle qualification prévue par la loi).

<sup>1636</sup> V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 263.

revenus<sup>1637</sup>. Une mesure générale anti-abus est également prévue, depuis 1994, dans le domaine des droits d'enregistrement<sup>1638</sup> et des droits de succession<sup>1639</sup>.

Le souci de garantir le respect du principe constitutionnel de la légalité fiscale et de préserver la sécurité juridique des contribuables a néanmoins donné lieu à une clause très complexe<sup>1640</sup>.

Telle que conçue à l'origine, l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 se lisait en effet comme suit :

« N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

La mesure s'est avérée ineffective et inefficace dans les faits<sup>1641</sup>.

C'est pourquoi la Commission d'enquête parlementaire chargée d'examiner les grands dossiers de fraude fiscale en 2009 a recommandé d'« évaluer, au regard de la législation européenne, le besoin de renforcer notre dispositif anti-abus et introduire une clause générale anti-abus dans la législation reconnaissant l'abus de droit en matière fiscale (art. 344 CIR 92), sans que cette clause ne crée d'insécurité juridique »<sup>1642</sup>.

Une telle clause a été introduite en 2012.

---

<sup>1637</sup> Article 16 de la loi du 22 juillet 1993, *M.B.*, 26 juillet 1993. Sur la première version de la mesure générale anti-abus, voy. not. P. FAES, *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken. Artikel 344 §1 W.I.B. – 15 jaar later*, Bruxelles, Larcier, 2008.

<sup>1638</sup> Article 18, paragraphe 2, du C. enr.

<sup>1639</sup> Article 106, alinéa 2, du C. succ.

<sup>1640</sup> La mesure permettait au fisc de rendre *inopposable* la *qualification* juridique que le contribuable avait donnée à son acte juridique, ou à chacun des actes distincts qui composaient l'opération, à la condition de démontrer, par toutes les voies de droit à l'exclusion du serment, que le choix de la qualification visait à éviter l'impôt. Il fallait en outre que le contribuable ne puisse pas démontrer que le choix de la qualification répondait également (même si pas uniquement) à des « besoins légitimes de caractère financier ou économique ». Sur le sujet, voy. not. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, p. 495.

<sup>1641</sup> Circulaire administrative AAF N°3/2012 - AGFisc N°17/2012 - AGDP N°4/2012 de l'Autorité fédérale du 4 mai 2012 contenant le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 3. Voy. not. A. NOLLET, « Contours et alentours ... », *op. cit.*, p. 144 ; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 494-495 ; L. DE BROE & J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012, n° 11, pp. 4-23. Voy. aussi Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la disposition anti-abus, rapport sur les auditions fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-1111/003, pp. 20-22 (audition du professeur Bourgeois dans le cadre des travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi-programme du 29 mars 2012).

<sup>1642</sup> Rapport « Enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale » fait au nom de la commission d'enquête par MM. Jean-Marc Nollet, Raf Terwingen & A. Mathot, *Doc.*, Ch., 2008-2009, n° 52-0034/004, p. 241

*B. La seconde mouture de l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992*

434. Tel que réécrit par la loi-programme du 29 mars 2012<sup>1643</sup>, l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, Code des impôts sur les revenus 1992 énonce que :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1. une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2. une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

La mesure générale anti-abus figurant dans le Code des droits d'enregistrement et dans le Code des droits de succession a également été révisée par la loi-programme du 29 mars 2012<sup>1644</sup>.

435. Le texte de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 est complété d'une circulaire administrative du 4 mai 2012<sup>1645</sup>, qui reprend en substance l'Exposé des motifs de la loi-programme du 29 mars 2012<sup>1646</sup>.

Par un arrêt du 30 octobre 2013<sup>1647</sup>, la Cour constitutionnelle est par ailleurs venue apporter « une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables » pour paraphraser Aymeric Nolle. L'arrêt fait suite à deux recours en annulation qui ont été joints

---

<sup>1643</sup> Article 167 et article 169 de la loi-programme du 29 mars 2012, *M.B.*, 6 avril 2012. L'article 344, § 1<sup>er</sup>, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013. Quoique la réécriture de l'article 344 § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 figure dans le chapitre intitulé « lutte contre la fraude fiscale », il est bien certain que la mesure constitue une mesure « anti-abus » (en ce sens, voy. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 493 ; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 297). L'anecdote est néanmoins révélatrice de la confusion ambiante entre fraude et évasion, et ce même dans le chef du législateur.

<sup>1644</sup> Une circulaire établit une liste non exhaustive d'exemples d'abus fiscal ainsi qu'une liste non exhaustive d'exemples d'absence d'abus fiscal dans le cadre des droits d'enregistrement et des droits de succession. Une telle liste n'a actuellement pas été adoptée dans le domaine de l'impôt sur les revenus, malgré une tentative annoncée par le ministre des Finances (V. TAI, *op. cit.*, p. 277).

<sup>1645</sup> Circulaire administrative AAF N° 3/2012 - AGFisc N° 17/2012 - AGDP N° 4/2012 de l'Autorité fédérale du 4 mai 2012 contenant le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 3.

<sup>1646</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 109-116.

<sup>1647</sup> C.C., arrêt du 30 octobre 2013, n° 141/2013.

dès lors que les griefs soulevés étaient similaires<sup>1648</sup>. Dans le cadre de la présente étude, nous ne reviendrons que sur les principaux enseignements de cet arrêt. Pour le surplus, nous renvoyons au commentaire détaillé et circonstancié de l'auteur précité<sup>1649</sup>.

436. La circulaire mentionne que la nouvelle rédaction de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 s'inspire de la proposition de texte que le professeur de droit fiscal à la KUL, Luc De Broe, a formulée en 2010<sup>1650</sup> à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière d' « abus de droit européen »<sup>1651</sup>.

Tant la circulaire administrative que l'Exposé des motifs présentent les différences contenues dans la nouvelle mouture de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 par rapport à l'ancienne mouture en fonction des quatre alinéas qui structurent le nouveau texte. C'est pourquoi nous articulons nos propos autour de ces quatre alinéas. Nous présentons à tour de rôle l'exception d'abus fiscal (a), la présomption établie dans ce cadre (b), le renversement de la présomption (c) et le redressement de l'abus (d).

L'épineuse question de la nature de la nouvelle mesure générale anti-abus – s'agit-il d'une règle de preuve ou de fond ? – débordre quant à elle le cadre de la présente étude, ce pourquoi nous renvoyons à des contributions plus spécialisées sur le sujet<sup>1652</sup>.

#### *a) L'exception d'abus fiscal (alinéa 1)*

437. Le premier alinéa de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 consacre un nouveau concept juridique en vue de qualifier l'exercice abusif par un contribuable du droit de choisir librement la voie la moins imposée : l'« abus fiscal ».

Comme annoncé, ce concept est directement inspiré du concept d'« abus du droit européen », développé par la Cour de justice de l'Union européenne dans le domaine des impôts directs et de la notion de « montage artificiel » mobilisée dans ce cadre. Le concept belge est cependant plus large dès lors qu'il vise tant le fait de se soustraire à l'application de la loi fiscale (contournement de la loi) que d'obtenir un avantage fiscal (détournement de la loi)<sup>1653</sup>.

---

<sup>1648</sup> Comme le note Aymeric Nollet, les griefs soulevés dans les deux recours peuvent être ramenés à deux moyens principaux : le premier est pris de la violation des règles répartitrices de compétences entre l'État fédéral et les Régions s'agissant des impôts régionaux et le second est pris de la violation du principe de la légalité de l'impôt.

<sup>1649</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, pp. 296-322, spéc. pp. 308-313.

<sup>1650</sup> L. DE BROE, « Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox? », *T.F.R.*, 2010, pp. 332 et s.

<sup>1651</sup> Circulaire administrative AAF N° 3/2012 - AGFisc N° 17/2012 - AGDP N° 4/2012 de l'Autorité fédérale du 4 mai 2012 contenant le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 4.

<sup>1652</sup> Voy. not. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, pp. 308-322 ; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 500-501. Voy. aussi V. TAI, *op. cit.*, pp. 262-280; L. DE BROE, « Regering herschrijft ontwerp van antimisbruikbepaling: wordt bazooka scherpschutterswapen? », *Fisc. Act.*, 2012, n° 7, pp. 1-5.

<sup>1653</sup> N. PIROTTE, « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018, n° 4-5, pp. 324-325.



La mesure générale anti-abus n'en demeure pas moins une mesure exceptionnelle<sup>1654</sup>. L'utilisation de cette mesure par l'administration fiscale est « un recours ultime et ne doit être appliquée que lorsque la méthode d'interprétation ordinaire, les dispositions techniques du Code, les dispositions spéciales relatives à la lutte contre l'évasion et la théorie de la simulation ne sont d'aucun secours »<sup>1655</sup>.

438. L'abus fiscal peut résulter d'un acte juridique unique ou d'un « ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération » posé par le contribuable. Un simple fait ne peut donc être qualifié d'abus fiscal<sup>1656</sup>. Il faut un acte juridique, tel qu'un contrat de vente. La personne physique qui décide d'établir son domicile à l'étranger ne réalise, en soi, aucun acte juridique. En revanche, le transfert du siège social d'une société pourrait donner lieu à l'application de la mesure anti-abus dès lors qu'il procède d'une décision prise par l'assemblée générale des actionnaires, ce qui emporte un acte juridique<sup>1657</sup>.

L'acte juridique doit être nécessairement réel et sincère car si tel n'était pas le cas, il y aurait simulation et partant fraude fiscale<sup>1658</sup>. Aussi, il doit être posé par le contribuable lui-même<sup>1659</sup>. Il s'ensuit que le testament est en principe exclu<sup>1660</sup>, même si certaines dispositions testamentaires ont pu paraître abusives dans le passé (notamment le cas du testament *divide et impera*)<sup>1661</sup>. Se pose alors la question du sort réservé aux structures juridiques qui bénéficient à un contribuable sans être directement mises en place par lui. La mesure générale anti-abus peut-elle s'appliquer aux montages fiscaux, comme ceux mis en exergue dans les « *Panama Papers* », dans lesquels ce n'est pas le contribuable, mais une structure intermédiaire, dotée de la personnalité juridique, qui pose des actes juridiques procurant un avantage fiscal au contribuable ?<sup>1662</sup>.

---

<sup>1654</sup> Sur l'abus fiscal, voy. spéc. la thèse d'Aymeric NOLLET (ULiège), défendue le 26 septembre 2018, intitulée : « De l'abus fiscal' ou quand des actes juridiques des contribuables sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt – Essai d'une théorie critique en droit fiscal belge », à paraître. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, pp. 113-134 ; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, pp. 493-504 ; C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1<sup>er</sup> C.I.R. 92 », *T.F.R.*, 2012, pp. 767-771 ; L. DE BROE & J. BOSSUYT, « Interpretatie en toepassing van de algemene anti-misbruikbepalingen in de Inkomstenbelasting, Registratie- en Successierechten », *A.F.T.*, 2012, n° 11, pp. 4-23 ; L. DILLEN, « Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2013, n° 1, pp. 15-20.

<sup>1655</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, pp. 112-113.

<sup>1656</sup> Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 117.

<sup>1657</sup> En ce sens, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 77, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019).

<sup>1658</sup> En ce sens, voy. N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, p. 323.

<sup>1659</sup> A. TIBERGHEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2013/2014*, Tome 1, Maline, Kluwer, p. 39 ; Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 90.

<sup>1660</sup> Le testament ne peut constituer un acte abusif dans le chef du légataire dès lors qu'il n'a pas lui-même posé l'acte (en ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 117). Voy. aussi J. VAN DYCK, « La disposition anti-abus ne vise pas les dispositions testamentaires », *Fiscologue*, n° 1337, 2013, pp. 1 et s.

<sup>1661</sup> À l'occasion d'une question parlementaire écrite, le ministre des Finances a confirmé qu'en l'état actuel des textes, les dispositions testamentaires ne pouvaient tomber sous le coup de l'abus fiscal, en ce compris le cas du testament *divide et impera*, et ce même si ce dernier était auparavant considéré comme un abus fiscal dans la circulaire administrative du 19 juillet 2012 (Réponse donnée le 3 juin 2013 à la question de S. De Clercq, *Q.R.*, Ch., 2012-2013, n° 53-115, pp. 260-261).

<sup>1662</sup> Trois types de structures d'optimisation fiscale sont particulièrement visées : la structure de « plus-value interne » ; la double structure *holding* ; les doubles structures qui visent à éviter l'application de la taxe Caïman. Pour une analyse de cette question, voy. M. DELANOTE & D.-E. PHILIPPE, « Les doubles structures et l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 : quels sont les actes susceptibles d'abus posés par le contribuable ? », *T.F.R.*, 2018, pp. 121-138 ; A.

439. En principe, deux conditions cumulatives doivent être satisfaites pour qu'un ensemble d'actes juridiques soit considéré, pour l'application de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, comme réalisant une même opération<sup>1663</sup>.

D'une part, l'unité d'intention. À cet égard, la circulaire précise que les actes juridiques doivent avoir été pensés, dès le départ, comme une « chaîne indivisible ». S'ensuit un haut degré de préméditation entre les différents maillons de la chaîne<sup>1664</sup>. Si l'expression « actes distincts » n'a pas été reprise, la nouvelle notion a la même portée. Est donc visé le cas « où plusieurs actes juridiques distincts font l'objet [...] de conventions à ce point interdépendantes qu'elles doivent être considérées comme ne constituant qu'une convention unique »<sup>1665</sup>.

D'autre part, le découpage artificiel. Cette condition, qui s'inspire de la doctrine britannique « *step by step* » ou « *step transaction* », signifie que les différents actes découpés vont nécessairement être conclus. Si des alternatives sont possibles, si un autre acte aurait pu être posé à un moment de la chaîne, la condition n'est pas satisfaite et partant il n'y a pas abus fiscal<sup>1666</sup>.

#### *b) La présomption d'abus fiscal (alinéa 2)*

440. Donnant lieu à deux variantes (i), la présomption d'abus fiscal suppose la réunion de deux conditions, l'une objective l'autre subjective (ii).

##### *i) Les variantes de l'abus fiscal*

441. L'abus fiscal présente deux variantes selon que le contribuable se place :

- *en dehors* du champ d'application d'une disposition fiscale et ce, en contrariété avec les objectifs de cette disposition ;
- *dans* le champ d'application d'une disposition fiscale prévoyant un avantage fiscal, et ce dans le but essentiel d'obtenir cet avantage alors que l'octroi de cet avantage serait contraire aux objectifs de ladite disposition fiscale.

L'application de la loi fiscale est donc, dans la première variante, *contournée*, tandis qu'elle est, dans la seconde variante, *détournée*<sup>1667</sup>.

Il faut souligner que par « disposition fiscale » est visée une disposition du Code des impôts sur les revenus 1992 ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci. S'il est parfois écrit que les

---

NOLLET & D.-E. PHILIPPE, « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.F.C.P.*, 2018, n° 10, pp. 4-16.

<sup>1663</sup> Sur ces conditions, voy. not. D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle fiscale anti-abus et les "ensembles d'actes juridiques réalisant une même opération" » in *Alabaster 1938-2013 IFA*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 443-444.

<sup>1664</sup> T. SERVAIS, « Abus fiscal et "opération" », *Accountancy & Tax*, 2015, n° 2, p. 27.

<sup>1665</sup> Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, Université Libre de Bruxelles, p. 78, disponible sur [www.afschrift.com](http://www.afschrift.com) (consulté le 29 janvier 2019).

<sup>1666</sup> T. SERVAIS, *op. cit.*, p. 28.

<sup>1667</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, pp. 296-322, spéc. p. 302.

lois particulières et les conventions préventives de la double imposition sont exclues, car non expressément mentionnées<sup>1668</sup>, la circulaire du 4 mai 2012 confirme qu'il faut déduire des travaux parlementaires que les dispositions particulières sont aussi visées<sup>1669</sup>.

442. On comprend aisément la première variante de l'abus fiscal, qui consiste à se placer *en dehors* du champ d'application de la loi fiscale. En principe, les actes d'abstention ou de substitution ne devraient jamais être constitutifs d'abus fiscal en ce sens<sup>1670</sup>. L'abus fiscal ne concerne que les cas d'évitement juridique. Or, l'abstention et la substitution relèvent de l'évitement matériel<sup>1671</sup>. Certes, les actes d'abstention ou de substitution tendent à placer le contribuable en dehors du champ d'application de la loi fiscale, mais il n'y a là aucune contrariété aux objectifs poursuivis par le législateur. Que du contraire, même, si l'on prend l'exemple de la fiscalité environnementale. Réduire sa consommation d'essence n'est nullement abusif, mais participe au contraire aux objectifs poursuivis par le législateur fiscal.

La seconde variante, qui consiste à se placer *dans* le champ d'application d'une disposition fiscale prévoyant un avantage fiscal est plus ardue à saisir dans la mesure où la notion d'avantage fiscal n'est définie, ni dans la loi-programme du 29 mars 2012, ni dans les travaux parlementaires correspondants, ni dans la circulaire du 4 mai 2012. On sait uniquement que la seconde variante s'inspire de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne en matière de TVA<sup>1672</sup>. Dans le contexte de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, le professeur Afschrift propose de définir la notion d'« avantage fiscal » comme « toute dérogation, favorable au contribuable, à une autre règle fiscale, soit toute disposition "profitable" au contribuable, qui lui accorde un régime plus favorable qu'une autre disposition, à caractère plus général »<sup>1673</sup>.

La définition proposée suppose donc qu'une même matière imposable fasse l'objet de deux traitements fiscaux distincts : l'un général, l'autre favorable. Ne pas être taxé ne représente en effet pas un avantage. Cela ressort du principe de la franchise générale des personnes et des choses. Pour qu'il y ait un avantage fiscal, il faut que le législateur ait voulu favoriser une situation donnée. Ce faisant, la seconde variante de l'abus fiscal doit être comprise comme visant le cas où la situation du contribuable répond aux conditions prévues légalement de façon à pouvoir bénéficier du traitement fiscal favorable alors qu'une telle situation n'était pas supposée bénéficier d'un tel traitement. L'avantage peut *a priori* prendre la forme d'« une réduction d'impôt, un abattement sur la base imposable, une exception ou une exonération »<sup>1674</sup>.

---

<sup>1668</sup> En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 118. Thierry Afschrift estime que les lois particulières et les conventions préventives de la double imposition doivent être exclues du champ de l'abus fiscal car elles n'ont pas été expressément mentionnées. L'auteur fonde son argumentation sur le principe « *interpretatio cessat in claris* ». Voy. aussi en ce sens A. VAN DE VIJVER, « Een richtlijnconforme algemene antimisbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2019, p. 155 ; W. PANIS, « Belgian report : Anti-avoidance measures of general nature and scope. GAAR and other rules », *IFA Cahiers 2018*, Vol. 103A, p. 12; B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2014, n° 5, p. 26.

<sup>1669</sup> Circulaire administrative AAF N° 3/2012 - AGFisc N° 17/2012 - AGDP N° 4/2012 de l'Autorité fédérale du 4 mai 2012 contenant le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 5.

<sup>1670</sup> En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, *op. cit.*, p. 83.

<sup>1671</sup> Voy. *supra* n° 408.

<sup>1672</sup> Sur le sujet, voy. not. Voy. E. TRAVERSA & E. CECI, « L'abus de droit dans le Code de la TVA : le législateur belge a-t-il véritablement suivi le juge européen ? », *R.G.F.*, 2012, pp. 18 et 19.

<sup>1673</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 120.

<sup>1674</sup> En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, *op. cit.*, p. 88.

Par exemple, constitue un traitement fiscal favorable le régime de la déduction pour revenus d'innovation (anciennement : déduction pour revenus de brevet). L'avantage réside dans l'exonération fiscale (exonération des revenus d'innovation à 85 %). En revanche, l'hypothèse des déductions qui interviennent au stade de la détermination des revenus nets, tels que la déduction des frais professionnels, est plus discutable dès l'instant où l'impôt sur les revenus s'applique, par principe, aux revenus nets, c'est-à-dire après déduction des charges<sup>1675</sup>. La déduction n'est donc pas présentée comme un avantage mais comme une règle de calcul de l'impôt.

## ii) Les conditions de la présomption

443. La présomption d'abus fiscal suppose la réunion de deux éléments constitutifs : un élément subjectif et un élément objectif<sup>1676</sup>.

Conformément à l'article 1315 du Code civil, auquel l'article 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 renvoie, c'est à l'administration fiscale de démontrer tous les éléments générateurs de son droit, celui de redresser l'abus fiscal<sup>1677</sup>. La preuve de l'abus fiscal peut être apportée, d'après l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, « par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives ».

L'appréciation de l'abus fiscal a lieu *in concreto* « à la lumière de faits concrets et de circonstances concrètes de chaque dossier individuel »<sup>1678</sup>.

L'élément subjectif consiste à vérifier si le contribuable a délibérément choisi de prendre un acte juridique ou un ensemble d'actes juridiques dans le but de réduire ou d'éviter l'impôt<sup>1679</sup>. Dans son arrêt n° 141/2013, la Cour constitutionnelle a relevé que l'opération entreprise par le contribuable ne devait pas nécessairement être *exclusivement* motivée par le souci d'éviter l'impôt mais devait « l'être d'une manière à ce point *essentielle*<sup>1680</sup> que les éventuels autres objectifs de l'opération doivent être considérés comme négligeables ou purement artificiels, non seulement sur le plan économique, mais aussi eu égard à d'autres considérations pertinentes, notamment personnelles ou familiales »<sup>1681</sup>.

L'élément subjectif est donc double. Démontrer que le contribuable était essentiellement animé d'un motif fiscal, en ce qu'il cherchait à diminuer ou éviter l'impôt, est insuffisant. Il faut, en outre, établir que le contribuable a consciemment et volontairement déjoué les attentes du législateur en raison de ce motif fiscal. Il doit avoir voulu profiter d'un hiatus entre le champ

---

<sup>1675</sup> En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, pp. 119-120.

<sup>1676</sup> Pour une critique de la formulation du deuxième alinéa de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92, voy. not. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, p. 498.

<sup>1677</sup> Sur la théorie des éléments générateurs en droit fiscal, voy. Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998, spéc. pp. 73-74.

<sup>1678</sup> Réponse donnée le 7 septembre 2018 à la question de L. Van Biesen, *Q. R.*, Ch., 2017-2018, n° 54/168, p. 219.

<sup>1679</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114 ; circulaire du 4 mai 2012, précitée, p. 6.

<sup>1680</sup> Nous soulignons.

<sup>1681</sup> C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.20.3.

d'application voulu par le législateur et le champ d'application tel qu'appliqué. L'emploi du verbe « placer » (« choisir » dans l'Exposé des motifs) suppose bien une action volontaire<sup>1682</sup>.

444. L'élément objectif suppose que le contribuable adopte un acte juridique ou une série d'actes juridiques de façon à se placer dans une situation qui est contraire aux objectifs de la disposition fiscale concernée<sup>1683</sup>. Que l'opération entreprise par le contribuable ait un effet étranger aux objectifs poursuivis par la disposition fiscale en cause n'est pas suffisant, il faut qu'elle soit en réelle contradiction<sup>1684</sup>.

Par « objectifs de la disposition », on entend « ce que la loi a voulu faire, interdire imposer ou exonérer, même si son texte, par maladresse de rédaction ou pour toute autre cause, n'a pas abouti à ce résultat »<sup>1685</sup>. Il ne s'agit nullement de rechercher l'objectif poursuivi par le Code des impôts sur les revenus 1992 ou par la législation fiscale dans son ensemble, mais de s'attacher à définir l'objectif poursuivi par la disposition fiscale évitée ou contournée<sup>1686</sup>. L'objectif d'une disposition fiscale particulière ne se confond pas avec la finalité principale de l'impôt, qui est de procurer des recettes au trésor belge<sup>1687</sup>. Dans le cadre de l'abus fiscal, la recherche de cet objectif implique de définir le champ d'application voulu par le législateur, pour ensuite vérifier dans quelle mesure le contribuable s'est placé artificiellement en dehors ou dans le cadre de ce champ d'application<sup>1688</sup>. Le contribuable doit avoir voulu profiter d'une discordance entre le champ d'application voulu par le législateur et le champ d'application tel qu'appliqué<sup>1689</sup>.

445. Toujours est-il que le renvoi aux objectifs de la loi fiscale suppose, en pratique, qu'il soit possible d'identifier les objectifs sous-jacents à la disposition fiscale en cause, ce qui n'est pas toujours aisé ni faisable vu la qualité toute relative de la législation fiscale en Belgique<sup>1690</sup>. Les lois fiscales résultent bien souvent d'un compromis politique<sup>1691</sup>. L'exercice s'avère, à plus forte raison, ardu pour le contribuable qui entreprend de mener une opération économique et ne dispose pas nécessairement de la capacité financière de se faire assister par un conseiller fiscal.

L'Exposé des motifs n'est à cet égard guère éloquent en ce qu'il indique que « l'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de

---

<sup>1682</sup> Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 124.

<sup>1683</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 113.

<sup>1684</sup> C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.15.4.

<sup>1685</sup> Th. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 99.

<sup>1686</sup> Voy. not. D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'"objectif" des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », *T.F.R.*, 2012, p. 751. Ce point a été confirmé par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 141/2013 (B.21.2).

<sup>1687</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 310.

<sup>1688</sup> En ce sens, voy. D. GARABEDIAN, *La nouvelle disposition fiscale anti-abus*, non publié, 12 juin 2012, slide n° 18, citant le dictionnaire de l'Académie française cité in Th. AFSCHRIFT, *Cours de droit fiscal 2018 : première partie*, *op. cit.*, p. 81.

<sup>1689</sup> En ce sens, voy. L. DE BROE, « Het "doel van de wetgever" in de nieuwe algemene antimisbruikbepalingen », *T.F.R.*, 2012, p. 742.

<sup>1690</sup> En ce sens, voy. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 504 ; L. DE BROE, *ibidem*, p. 742.

<sup>1691</sup> Sur la méthode à adopter afin d'identifier ces objectifs, voy. A. VAN DE VIJVER & R. SMETS (éds.), *Misbruik binnen de onderneming. Een benadering vanuit vennootschapsrechtelijk, arbeidsrechtelijk, fiscaal, mededingings- en insolventierechtelijk perspectief*, Mortsels, Intersentia, 2018.

“construction purement artificielle”»<sup>1692</sup>. Une filiale ou sous-filiale “boîte aux lettres” ou une filiale ou sous-filiale “écran” peut, par exemple, constituer une telle construction<sup>1693</sup>.

Une telle construction vise l'hypothèse où « l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financières du marché. En d'autres termes, il s'agit d'actes juridiques qui sont exécutés uniquement pour éviter l'impôt »<sup>1694</sup>. De telles considérations, aussi éclairantes se veulent-elles, reviennent malgré tout à dire que l'appréciation de l'élément objectif (contrariété avec les objectifs de la loi fiscale) se fait en ayant égard à l'élément subjectif (volonté d'éviter l'impôt), ce qui somme toute n'est finalement pas très éclairant (sauf en ce qu'il souligne le lien entre les deux éléments constitutifs), ce qui était prévisible.

446. La mesure générale anti-abus visant expressément à combattre la situation dans laquelle un contribuable se place en dehors ou dans le champ d'application de la loi fiscale « alors que ce choix n'est dicté que par le souci de réaliser une économie d'impôt »<sup>1695</sup>, on pourrait y voir une résurgence de la théorie de la fraude à la loi<sup>1696</sup> ou de celle de la réalité économique<sup>1697</sup> alors que celle-ci a été fermement rejetée par la Cour de cassation à l'occasion de ses arrêts « *Brepols* » et « *Au Vieux Saint-Martin* ».

Certes, la contrariété aux objectifs de la loi fiscale se déduit du fait que l'opération exécutée par le contribuable a pour objectif, exclusif ou essentiel, d'obtenir un avantage fiscal ou d'éviter l'impôt dû. Mais ce constat ne peut faire l'économie d'un examen approfondi des sous-objectifs de la loi fiscale. Ainsi, il a pu être écrit que la recherche des objectifs de la disposition fiscale en cause constitue le « pivot »<sup>1698</sup> ou encore la « boussole »<sup>1699</sup> de la nouvelle mesure générale anti-abus en ce qu'elle oriente tant l'établissement de l'abus fiscal que son redressement<sup>1700</sup>. Le

---

<sup>1692</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114.

<sup>1693</sup> C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *Eurofood IFSC*, 2 mai 2006, C-341/04, EU:C:2006:281, points 34 et 35. Voy. aussi Projet de loi-programme (I)/Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la disposition anti-abus, rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/016, p. 38. Notons qu'une telle construction peut aussi relever de la simulation et, partant, de la fraude fiscale.

<sup>1694</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 114 ; Circulaire administrative AAF N° 3/2012 - AGFisc N° 17/2012 - AGDP N° 4/2012 de l'Autorité fédérale du 4 mai 2012 contenant le commentaire des articles 167, 168 et 169 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012, *M.B.*, 14 mai 2012, p. 7. En ce qui concerne les constructions artificielles et l'obtention d'un avantage fiscal ou l'évitement de l'impôt dû dans le cadre de paiements à des paradis fiscaux, voy. Circulaire administrative Ci.RH. N°421/607.890 - AGFisc N°64/2010 – AAF N° 13/2010 du 30 novembre 2010 contenant le commentaire des articles 128, 133, 134 et 136 de la loi-programme du 23 décembre 2009, disponible sur *Fisconetplus*.

<sup>1695</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, précité, p. 111 ; circulaire du 4 mai 2012, précitée, p. 5.

<sup>1696</sup> Voy. not. A. TIBERGHIEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2013/2014*, Tome I, Maline, Kluwer, p. 40. C'est le cas de S. VAN CROMBRUGGE & B. PEETERS cités in Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 132.

<sup>1697</sup> Voy. not. N. PIROTTE, « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique » in *L'Europe au présent ! Liber amicorum Melchior Wathelet* (P. PASCHALIDIS & J. WILDEMEERSCH, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 853-881.

<sup>1698</sup> D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'"objectif" des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », *T.F.R.*, 2012, p. 751.

<sup>1699</sup> A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel », *op. cit.*, p. 310.

<sup>1700</sup> Pour une illustration pratique, voy. not. A. NOLLET & D.-E. PHILIPPE, « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.F.C.P.*, 2018, n° 10, pp. 10-11 ; *T.F.R.*, 2019, pp. 175-186.

renvoi aux objectifs de la loi fiscale est censé objectiver l'identification de l'abus fiscal<sup>1701</sup>. La probabilité qu'un contribuable ait abusé du droit de choisir librement la voie la moins imposée ne peut en aucun cas justifier que l'administration fiscale abuse de son pouvoir<sup>1702</sup>. Une opération ne peut être invalidée (ou plutôt rendue « inopposable ») au seul motif qu'elle viserait uniquement à éviter l'impôt. Le fisc doit en outre démontrer que les objectifs qui sous-tendent la disposition fiscale pertinente ont été contrariés<sup>1703</sup>.

C'est là le sens de l'élément objectif. En conclure autrement viendrait à le vider de sa substance.

447. Aussi pertinentes soient toutes ces précautions, il n'en demeure pas moins que la mesure générale anti-abus introduite par l'article 6 de la directive ATAD consacre sans ambiguïté la théorie de la réalité économique en droit de l'Union européenne<sup>1704</sup>. À la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice, la notion d'abus fiscal se définit effectivement par référence à des montages « non authentiques » ou « entièrement artificiels » en ce qu'ils ne peuvent s'expliquer par « des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

Un tel constat devrait inexorablement conduire le législateur belge à réviser, d'ici le 31 décembre 2019, l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 ou à introduire une disposition complémentaire, ce qui n'est pas une mince affaire comme nous l'avons déjà noté. Vu le champ d'application de la directive, on pourrait toutefois limiter cette réminiscence de la théorie de la réalité économique dans le seul domaine de l'impôt sur les sociétés résidentes et non résidentes. À l'heure à laquelle nous écrivons, une telle modification n'est vraisemblablement pas sur la table.

### *c) Le renversement de la présomption (alinéa 3)*

448. La présomption d'abus fiscal établie sur pied du deuxième alinéa de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 peut être renversée par le contribuable par tous moyens de droit, en ce compris la présomption. Le troisième alinéa de ladite disposition réserve effectivement une porte de sortie en faveur du contribuable. Ce dernier n'est pas tenu, en tant que tel, de démontrer l'absence de motif fiscal, et partant de prouver que le fisc a tort. Il ne s'agit donc pas tout à fait d'une preuve contraire<sup>1705</sup>, quoiqu'en dise l'Exposé des motifs de la loi-programme du 29 mars 2012<sup>1706</sup>, ni formellement d'un renversement, mais plutôt d'un partage de la charge de la preuve<sup>1707</sup>.

Le contribuable doit démontrer qu'un autre motif que celui d'éviter l'impôt a prévalu, réellement et concrètement, à la forme juridique choisie. Le motif avancé doit donc être

---

<sup>1701</sup> M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 503.

<sup>1702</sup> M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *ibidem*, p. 504.

<sup>1703</sup> Ce même renvoi oriente ensuite le redressement de l'abus fiscal constaté (ou plutôt « caractérisé ») dès lors que le « complexe de faits » rétabli par le fisc doit permettre de respecter les objectifs qui ont été contrariés.

<sup>1704</sup> En ce sens, voy. N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, p. 327.

<sup>1705</sup> M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 498 ; A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 312, note 108.

<sup>1706</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, précité, p. 112.

<sup>1707</sup> En ce sens, voy. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 127.

suffisamment précis et spécifique à l'opération concernée<sup>1708</sup>. Même s'il est accessoire, il devrait suffire à exclure l'abus fiscal dès l'instant où celui-ci suppose la poursuite exclusive ou essentielle d'un motif fiscal<sup>1709</sup>. L'emploi du pluriel (« justifié par d'autres motifs ») dans le texte légal ne devrait néanmoins pas exiger la présence de plusieurs motifs non fiscaux.

Le troisième alinéa de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 appelle trois observations.

449. Tout d'abord, « tant les opérations effectuées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé que celles effectuées dans la sphère économique »<sup>1710</sup> sont dorénavant visées par la nouvelle mesure générale anti-abus. Le droit fiscal vient ainsi morceler encore davantage ce qu'il reste au contribuable de vie privée. De par la nature des exceptions qui pouvaient être avancées par le contribuable (motivation à caractère financier ou économique) dans l'ancienne configuration de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1711</sup>, ledit article ne s'appliquait pas, quant à lui, aux opérations qui relevaient de la sphère privée<sup>1712</sup>.

Par voie de conséquence, le contribuable peut désormais avancer des motifs qui ne revêtent pas un caractère financier ou économique pour renverser la présomption d'abus. Des motifs personnels, affectifs, religieux, éthiques, réputationnels, ou de toute autre nature, pourraient être invoqués dans la mesure où la réécriture de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 vise notamment à ouvrir le champ d'application de la mesure générale anti-abus à la sphère privée<sup>1713</sup>. Tel n'est en revanche pas le cas de la clause générale anti-abus prévue par l'article 6 de la directive ATAD : le contribuable ne peut renverser la présomption d'abus fiscal de droit européen qu'à la condition de démontrer l'existence de « motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ». Il s'ensuit que la porte de sortie prévue au niveau européen est plus sévère que celle prévue au niveau belge<sup>1714</sup>.

En l'absence d'une pondération entre les motifs fiscaux et non fiscaux, il faut ensuite observer que la présomption d'abus fiscal ne pourra être « caractérisée », autrement dit confirmée, que si l'opération menée par le contribuable vise *exclusivement* ou *essentiellement* à éviter l'impôt en ce que les motifs non fiscaux avancés se révèlent insignifiants ou purement artificiels<sup>1715</sup>. L'Exposé des motifs de la loi-programme du 29 mars 2012 précise que « le champ d'application de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 s'étend en effet aux situations où les motifs "non-fiscaux" sont tellement insignifiants que l'opération semble impossible s'il n'est pas tenu compte des motifs fiscaux »<sup>1716</sup>.

---

<sup>1708</sup> Voy. not. Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 126.

<sup>1709</sup> En ce sens, voy. C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1<sup>er</sup> C.I.R. 92 », *T.F.R.*, 2012, p. 769 ; Th. AFSCHRIFT, *ibidem*, p. 124.

<sup>1710</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, précité, p. 113. Voy. aussi la circulaire du 4 mai 2012, précitée, p. 10.

<sup>1711</sup> L'article 344, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, *in fine* du C.I.R. 92 énonçait : « à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique ».

<sup>1712</sup> M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 502.

<sup>1713</sup> En ce sens, voy. not. M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *ibidem*, p. 498 ; Th. AFSCHRIFT, « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus », *op. cit.*, p. 124.

<sup>1714</sup> N. PIROTTE, « Pour ou contre ... », *op. cit.*, p. 325.

<sup>1715</sup> C.C., 30 octobre 2013, n° 141/2013, B.4.1. *in fine*.

<sup>1716</sup> Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, précité, pp. 114-115.



Enfin, le motif non fiscal ne doit pas être confondu avec la volonté matérielle ou économique qui précède la décision de poser l'acte juridique, celle-ci étant presque nécessairement animée par une motivation non fiscale (volonté de recapitaliser, d'amener de l'argent d'un point A à un point B, de transmettre un héritage, par exemple). En décider autrement permettrait effectivement d'approuver bon nombre (trop ?) de montages fiscaux, notamment *offshore*, dont l'objectif principal est de réduire les coûts, notamment fiscaux, de l'entreprise afin d'être plus concurrentiel sur le marché et de garantir, ce faisant, un rendement sur action attractif<sup>1717</sup>.

*d) Le redressement de l'abus fiscal (alinéa 4)*

450. À la différence de l'ancienne mouture de l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992, le nouvel article prévoit, en son quatrième alinéa, quelle conséquence concrète implique l'abus fiscal : « lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

Le nouvel article ne va toutefois pas jusqu'à préciser quel est le redressement fiscal respectueux des objectifs de la disposition fiscale contournée ou détournée. S'il en était ainsi, la nouvelle mesure anti-abus perdrait sa vocation générale qui est de permettre à l'administration fiscale de lutter contre les cas d'abus fiscal non visés par des mesures spécifiques et de procéder au redressement qui s'impose dans ces cas<sup>1718</sup>. Cette incertitude est inhérente à la nature même de l'exception d'abus fiscal<sup>1719</sup>.

Comme nous l'avons signalé plus haut, la détermination des objectifs de la disposition fiscale abusée constitue la boussole qui doit guider le fisc tant dans l'établissement de l'abus fiscal que dans son redressement<sup>1720</sup>. Ce faisant, le fisc est tenu de redresser l'abus fiscal dans le chef du contribuable en ayant égard, non pas à une prétendue normalité ou réalité économique (pour faire écho à la théorie de la fraude à la loi et à celle de la réalité économique), mais aux objectifs conscients, certains et spécifiques de la disposition fiscale contournée ou détournée. Il doit de plus tenir compte du fait que le redressement ne peut pas emporter de prolongation des délais d'imposition ni de sanctions pénales dès lors que ces mesures ne sont applicables qu'en cas de fraude fiscale<sup>1721</sup>.

---

<sup>1717</sup> En ce sens, voy. C.J.U.E., arrêt *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA c. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (arrêt « Foggia »), 10 novembre 2011, C-126/10, EU:C:2011:718, point 49.

<sup>1718</sup> En ce sens, voy. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 318.

<sup>1719</sup> Nous avons noté que la disposition générale anti-abus devait, par nature, être suffisamment souple afin de pouvoir s'appliquer à des hypothèses qui n'auraient pas été explicitement prévues par le législateur. Voy. *supra* n° 432.

<sup>1720</sup> En ce sens, voy. A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel ... », *op. cit.*, p. 319. Pour une illustration pratique, voy. not. A. NOLLET & D.-E. PHILIPPE, « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.F.C.P.*, 2018, n° 10, pp. 10-11.

<sup>1721</sup> Articles 354, alinéa 2, 449 et 450 du C.I.R. 92. En ce sens, voy. not. V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et*

#### § 4. Les infractions aux règles en matière de concurrence et d'aides d'État à caractère fiscal

451. À la différence des pratiques fiscales frauduleuses et des pratiques fiscales abusives, les violations relatives au marché intérieur sont imputables aux États et non directement aux contribuables. Il s'agit donc de pratiques fiscales indirectement illégales.

Il convient néanmoins de l'évoquer dans la présente étude dès lors que de telles pratiques figuraient au centre des révélations des « *Lux Leaks* » et donc des dénonciations réalisées par les deux lanceurs d'alerte. De plus, la Directive sur les lanceurs d'alerte s'applique également, dans le domaine fiscal, aux violations relatives au marché intérieur, visé à l'article 26, paragraphe 2, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, y compris les infractions aux règles en matière de concurrence et d'aides d'État<sup>1722</sup>.

Il importe alors de spécifier la notion de « concurrence » dans le domaine fiscal dans un premier temps (A) et de présenter les principales infractions fiscales aux règles européennes en matière de concurrence dans un second temps (B).

##### *A. La notion de concurrence fiscale dommageable*

452. La constitution d'un monopole fiscal (pouvoir de lever l'impôt), en sus d'un monopole pénal (droit d'exercer la violence légitime) constitue, d'après Norbert Elias, un facteur déterminant dans la genèse de l'État moderne<sup>1723</sup>. Ce monopole s'exerce sur une base territoriale en vertu du principe de souveraineté fiscale.

Les rapports entre les États peuvent s'exercer selon deux modes : celui de la concurrence ou de la coopération. Dans le domaine fiscal, la concurrence entre les États a longtemps été la règle et la coopération, l'exception. Tant l'Union européenne que l'OCDE se sont laissées convaincre par les vertus de la concurrence fiscale. Quoique le principe de l'harmonisation fiscale ait pu précéder le projet politique de l'Union européenne, il a rapidement dû céder devant le principe de la concurrence fiscale<sup>1724</sup>.

453. Traditionnellement, les partisans de la concurrence fiscale estiment qu'« il ne revient pas aux gouvernements de se préoccuper du « bien être global », mais seulement du bien-être de leurs citoyens, lesquels doivent toujours avoir la possibilité de choisir les régimes d'imposition qui leur conviennent »<sup>1725</sup>. C'est une façon très souple de concevoir le principe du libre choix de la voie la moins imposée. Partant de l'idée que l'État est un producteur de biens collectifs, il est allégué que les individus et les entreprises, dans un contexte de mobilité accrue, choisiront de s'établir dans les pays où le rapport coût/bénéfice est le plus grand. De là un

---

*fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 275; M. BOURGEOIS & A. NOLLET, *op. cit.*, p. 499.

<sup>1722</sup> Article 2.1 c) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>1723</sup> N. ELIAS, *La dynamique de l'Occident*, Paris, Pocket, 2003.

<sup>1724</sup> Voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 687.

<sup>1725</sup> C. DEBLOCK & M. RIOUX, « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, n° 1, p. 9.

avantage potentiel, celui de l'efficacité économique<sup>1726</sup>. Les tenants de la concurrence fiscale pensent qu'un tel « laisser-faire » doit être bénéfique pour la société car le libéralisme économique enseigne qu'une réduction des impôts favorise l'investissement, et stimule donc la croissance économique. En outre, l'enrichissement des élites est censé se répercuter sur les classes inférieures via la consommation et l'investissement au nom de la théorie du ruissellement (« *trickle down theory* »)<sup>1727</sup>.

Dans un contexte de concurrence fiscale entre États, les entreprises multinationales peuvent donc aménager leur situation fiscale comme elles l'entendent et localiser leurs richesses et leur base d'imposition là où le régime fiscal leur est le plus avantageux. Le développement des TIC leur permet, par ailleurs, de rester là où elles sont, tandis que leurs richesses circulent d'une place financière à une autre. La mondialisation et l'innovation technologique ont ainsi considérablement renforcé la mobilité des bénéfices et des capitaux<sup>1728</sup>. Si, dans les années '90, la circulation des flux financiers pouvait encore se heurter à des problèmes de change ou de documentation, tel n'est plus le cas à l'ère numérique. Désormais, quelques clics de souris suffisent à exécuter un virement bancaire ou à constituer une société, et ce sans que la présence physique du bénéficiaire ni celle matérielle des billets de banque ou des titres ne soient nullement requises.

454. La pratique a quoi qu'il en soit donné tort aux projections élaborées par les tenants de la concurrence fiscale. Dans les faits, la souveraineté des États n'a nullement été préservée. Elle a plutôt été instrumentalisée au bénéfice des multinationales, dirigées par des ultra-riches. Dès 1985, le philosophe canadien John Ralston Saul parle de « coup d'État des multinationales » pour nommer cette prise en compte grandissante, surtout aux États-Unis, des intérêts des multinationales dans les décisions publiques.

Il est piquant de constater que l'un des premiers militants à s'être dressé contre ce mouvement de capture des intérêts publics par le secteur privé n'est autre que Ralf Nader, ce célèbre avocat à qui l'on attribue classiquement la paternité de l'expression : « *Whistle-Blower* ». D'aucuns estiment que les combats menés par ce militant ou initiés par lui ont participé aux États-Unis au développement de la « *Corporate Social Responsibility* »<sup>1729</sup>.

Depuis les années '80, on assiste à un accroissement du pouvoir des multinationales et des hauts revenus, au préjudice des États qui voient leur marge de manœuvre réduite dans la réalisation des politiques publiques. De peur de provoquer une fuite des capitaux vers les paradis fiscaux,

---

<sup>1726</sup> Voy. not. M. LEROY, « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016, n° 4, p. 517.

<sup>1727</sup> Longtemps défendue aux États-Unis, cette théorie a commencé à être remise en cause sous la présidence de Barack Obama face à la montée apparente des inégalités. Voy. not. *Déchiffre : les impôts, le prix de la démocratie*, documentaire réalisé par Anne Kunvari en collaboration avec Laëticia Moreau, Arte France - Les films d'ici – Les films d'ici 2 – Alternatives économiques, 2014, disponible sur [www.youtube.be](http://www.youtube.be) (consulté le 6 janvier 2019).

<sup>1728</sup> OCDE, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris, 2016, p. 13.

<sup>1729</sup> Voy. not. C.A. HARVEY WELLS, « The Cycles of Corporate Social Responsibility: an Historical Retrospective for the Twenty-First Century », *University of Kansas Law Review*, Vol. 51, 2002, pp. 77-140, disponible sur <https://papers.ssrn.com>

les États imitent ces derniers et réduisent à une peau de chagrin le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, ainsi que celui sur les revenus mobiliers. Les États se mettent même à emprunter aux entreprises leurs techniques de management et de rationalisation. Mais il ne pouvait sans doute pas en être autrement en appliquant aux États le principe de concurrence qui préside aux relations entre entreprises.

Dans un tel contexte, il est alors devenu patent que certaines mesures fiscales (dispositions légales, *ruling*, ...) pouvaient être considérés comme *déloyales* ou *dommageables* en ce qu'elles avaient pour effet (volontaire ou involontaire) de provoquer la délocalisation artificielle de la richesse au préjudice des finances publiques des États, de fausser la concurrence entre les entreprises, d'altérer l'équité et la neutralité du système fiscal et de saper *in fine* l'acceptation sociale du système fiscal tout en entier.

C'est pourquoi l'Union européenne<sup>1730</sup> et l'OCDE<sup>1731</sup> travaillent, depuis la fin des années '90, à éliminer les pratiques de concurrence fiscale dommageable<sup>1732</sup>.

### *B. La lutte contre les pratiques fiscales dommageables*

455. Il a été demandé au Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« FHTP ») de repenser la lutte contre les pratiques fiscales dommageables en mettant l'accent sur deux mesures : l'obligation d'une activité substantielle pour tout régime fiscal préférentiel (a) et l'amélioration de la transparence des décisions fiscales relatives aux régimes préférentiels (b).

En marge de ces mesures, les règles européennes relatives aux aides d'État sont activement utilisées par la Commission européenne pour sanctionner les régimes fiscaux préférentiels ou les régimes de *ruling* qui faussent ou menacent de fausser la concurrence entre les entreprises en vertu de l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (c)<sup>1733</sup>.

#### *a) La lutte contre les régimes fiscaux préférentiels*

456. Le cadre établi par le Rapport OCDE de 1998<sup>1734</sup> en matière de régimes fiscaux préférentiels fixe trois étapes visant à définir si un régime fiscal est préférentiel et relève de la compétence du Forum sur les pratiques fiscales dommageables ; si oui, s'il est *potentiellement* dommageable ; si oui, s'il est *effectivement* dommageable.

---

<sup>1730</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, 98 C 2/01, *J.O.C.E.*, C 2, 6 janvier 1998. Voy. *supra* n° 516.

<sup>1731</sup> OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, OCDE, 1998 (ci-après : Rapport OCDE de 1998). Voy. *supra* n° 514.

<sup>1732</sup> Sur les actions prises dans ce cadre, voy. *supra* n° 276.

<sup>1733</sup> L'article 107, § 1<sup>er</sup>, du TFUE énonce : « Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

<sup>1734</sup> OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, OCDE, 1998 (Rapport OCDE de 1998).

Ce n'est toutefois que dans le cadre de l'Action 5 du Plan d'action BEPS, adopté près de dix ans plus tard, que le FHTP a été concrètement chargé de procéder à un examen des régimes fiscaux préférentiels des pays membres de l'OCDE et associés (pays du G20 qui se sont associés au Projet BEPS), ainsi que des décisions fiscales rendues par les pays membres et associés. L'examen a débuté en 2010<sup>1735</sup>.

457. Pour être considéré comme « préférentiel », le régime fiscal doit témoigner d'une préférence, d'un avantage fiscal, « comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non comparativement aux principes appliqués dans d'autres pays »<sup>1736</sup>. Cette préférence peut prendre la forme d'une réduction du taux ou de la base d'imposition ou d'une déduction fiscale.

Pour relever de la compétence du FHTP, le régime préférentiel doit aussi s'appliquer à un revenu émanant d'activités géographiquement mobiles. Les « régimes préférentiels conçus pour attirer les investissements dans des usines, bâtiments et biens d'équipement »<sup>1737</sup> sont donc exclus de l'examen. En outre, le régime doit « concerner l'imposition dudit revenu tiré d'activités géographiquement mobiles »<sup>1738</sup>. Les impôts sur la consommation sont donc exclus<sup>1739</sup>. La fiscalité des entreprises est principalement visée.

458. Dans le cadre de son examen, le FHTP utilise quatre facteurs essentiels et huit autres facteurs pour déterminer si un régime préférentiel est potentiellement dommageable<sup>1740</sup> :

« 15. Les quatre facteurs essentiels sont les suivants :

- a. Le régime offre un taux d'imposition effectif nul ou peu élevé pour les revenus provenant d'activités financières et d'autres activités de service géographiquement mobiles.
- b. Le régime est cantonné par rapport à l'économie nationale.
- c. Le régime manque de transparence (par exemple les détails de ce régime ou de son application ne sont pas apparents ou bien la supervision réglementaire ou la communication d'informations financières sont inadéquates).
- d. Il n'existe pas d'échange effectif de renseignements concernant le régime 4.

16. Les huit autres facteurs sont :

- a. Définition artificielle de la base d'imposition.
- b. Non-respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert.
- c. Exonération de l'impôt du pays de résidence pour les revenus de source étrangère.
- d. Possibilité de négocier le taux ou l'assiette d'imposition.
- e. Existence de dispositions relatives au secret.

---

<sup>1735</sup> Les pays membres et associés ont, tout d'abord, été invités à procéder à une auto-évaluation sur la base d'un modèle standard. L'examen a ensuite été suivi d'un examen par les pairs.

<sup>1736</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 22.

<sup>1737</sup> Rapport OCDE de 1998, p. 8.

<sup>1738</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 21.

<sup>1739</sup> Rapport OCDE de 1998, p. 9.

<sup>1740</sup> Rapport OCDE de 1998, pp. 28-38, §§ 59-79.

- f. Accès à un vaste réseau de conventions fiscales.
- g. Promotion du régime en tant qu'instrument de minimisation de l'impôt.
- h. Le régime encourage les activités ou arrangements dont les motivations sont exclusivement fiscales et qui ne supposent aucune activité substantielle »<sup>1741</sup>.

Les huit facteurs présentés comme non-essentiels visent à expliciter les quatre facteurs essentiels<sup>1742</sup>.

Sans surprise, les critères ici utilisés se recoupent avec ceux employés pour conclure à l'existence d'un paradis fiscal. Un paradis fiscal se présente en effet rarement comme un paradis fiscal pour tout le monde. Il présente bien souvent un ou plusieurs régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables. Toujours est-il que la qualification de « paradis fiscal » a originellement été réservée aux pays non-membres de l'OCDE et celle de « régime préférentiel » au pays membres de l'OCDE<sup>1743</sup>.

459. Enfin, pour déterminer si un régime fiscal *potentiellement* dommageable est *effectivement* dommageable, le FHTP tient compte des effets économiques dudit régime. Pour apprécier si ces effets économiques sont dommageables, le FHTP examine trois questions :

- « • le régime fiscal préférentiel a-t-il pour effet de déplacer des activités vers le pays qui l'applique plutôt que de créer un volume substantiel de nouvelles activités ?
- la présence et le niveau des activités dans le pays d'accueil sont-ils en rapport avec le niveau de l'investissement ou du revenu ?
- l'existence du régime préférentiel est-elle la motivation première du choix de la localisation d'une activité ? »<sup>1744</sup>

460. À la lumière de ces considérations, il a été décidé de procéder à l'examen de quarante-trois régimes préférentiels parmi lesquels le régime belge de la déduction pour revenus de brevets. Le régime belge, ainsi que quinze autres régimes, ont été jugés non conformes, en tout ou en partie, aux prescriptions de l'Action 5 du Plan d'action BEPS, et spécialement à l'« approche du lien modifiée »<sup>1745</sup>. Ces résultats s'expliquent en grande partie par le fait que

---

<sup>1741</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 22.

<sup>1742</sup> Notons qu'il a été demandé au FHTP, dans le cadre de l'Action 5 du Plan d'action BEPS, de repenser la lutte contre les pratiques fiscales dommageables en mettant l'accent sur deux facteurs : l'obligation d'une activité substantielle pour tout régime préférentiel et l'amélioration de la transparence, notamment par l'échange spontané obligatoire des décisions relatives aux régimes préférentiels.

<sup>1743</sup> Comme l'OCDE, l'UE a préféré s'attacher à la lutte contre les paradis fiscaux situés dans des territoires étrangers.

<sup>1744</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 24. Voy. aussi Rapport OCDE de 1998, pp. 38-40, §§ 80-84.

<sup>1745</sup> Le principe de l'« approche du lien modifiée » (« *modified nexus approach* »), développé à l'origine dans le cadre des régimes relatifs à la propriété intellectuelle, permet de s'assurer que le contribuable bénéficie d'un régime fiscal préférentiel de la propriété intellectuelle que « dans la seule mesure où ledit contribuable a lui-même engagé les dépenses de recherches et développement autorisées ayant généré les revenus de la propriété intellectuelle » (OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 9). L'idée est donc d'établir un « lien » (« *nexus* ») entre les dépenses de Recherche & Développement et l'avantage fiscal tiré des revenus générés par ces dépenses en ce que les premières servent à calculer l'avantage fiscal. L'approche du lien modifiée peut être appliquée aux autres régimes fiscaux préférentiels, non liés à la propriété intellectuelle. L'objectif du principe est ici aussi d'établir un lien entre les revenus éligibles à un avantage fiscal et les activités nécessaires à la production desdits revenus.

les régimes en cause ont été adoptés avant que les pays membres de l'OCDE et associés ne conviennent des termes de l'Action 5<sup>1746</sup>.

Soucieuse de respecter ses engagements internationaux, la Belgique est venue supprimer la déduction pour revenus de brevets (« DRB ») dès lors qu'elle ne répondait pas, au vu de l'examen du FHTP, aux conditions du Plan d'action BEPS<sup>1747</sup>. Ce plan d'action n'a toutefois pas pour objectif de faire obstacle à la mise en place d'avantages fiscaux en vue de stimuler la Recherche & Développement. C'est ainsi que la loi du 9 février 2017 est venue introduire une nouvelle déduction dans le Code des impôts sur les revenus 1992 : la déduction pour revenus d'innovation (« DRI ») qui remplace la déduction pour revenus de brevets<sup>1748</sup>. Ce nouveau régime est applicable depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2016<sup>1749</sup>. Une période transitoire de cinq ans est prévue pour les entreprises qui bénéficiaient déjà de la déduction pour revenus de brevets (jusqu'au 30 juin 2021 au plus tard)<sup>1750</sup>. Si l'entreprise opte pour le régime transitoire, ce choix est irrévocable<sup>1751</sup>.

#### *b) L'encadrement des décisions fiscales (« Tax Rulings »)*

461. Par « décision fiscale » (« *Tax Ruling* ») est visé « tout avis ou renseignement donné ou toute mesure prise à l'égard d'un contribuable ou d'un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s'appuyer »<sup>1752</sup>. L'expression « décision fiscale » est donc utilisée pour désigner toutes sortes d'arrangements fiscaux, formels ou informels (décision fiscale anticipée, accord préalable en matière de prix de transfert, etc.)<sup>1753</sup>.

Des décisions fiscales sont rendues partout dans le monde<sup>1754</sup>. Leur développement s'explique par la volonté des États d'améliorer le respect de la loi, tout en augmentant la sécurité juridique des contribuables. Une telle démarche doit permettre de créer un climat favorable à l'investissement<sup>1755</sup> et de réduire le nombre de contentieux fiscaux<sup>1756</sup>. La pratique du *ruling* témoigne, en outre, d'une évolution du modèle de relation qui préside aux échanges entre le

---

<sup>1746</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », précité, p. 67.

<sup>1747</sup> Loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, *M.B.*, 11 août 2016.

<sup>1748</sup> Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, *M.B.*, 20 février 2017.

<sup>1749</sup> Article 16 de la loi précitée du 9 février 2017. Cela implique que le régime est applicable à partir du 2 mars 2017 aux revenus d'innovation recueillis à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2016 (SPF Finances, « FAQ relatives à la déduction pour revenus d'innovation », 26 juillet 2018, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be) (consulté le 18 janvier 2019), point 113).

<sup>1750</sup> Article 543, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 tel qu'inséré par l'article 10 de la loi du 3 août 2016.

<sup>1751</sup> Projet de loi portant l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54 – 2235/001, p. 24.

<sup>1752</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, précité, p. 49.

<sup>1753</sup> E. VAN DE VELDE, *'Tax Rulings' in the EU Member States : Study for the ECON Committee*, IP/A/ECON/2015-08, European Union, November 2015, p. 6.

<sup>1754</sup> Voy. not. E. VAN DE VELDE, *ibidem*, p. 6.

<sup>1755</sup> Annexe à l'arrêté royal du 13 août 2004 concernant la création du service "décisions anticipées en matière fiscale" au sein du Service public fédéral Finances, *M.B.*, 18 août 2004. Voy. aussi Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc.* Ch., 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 9.

<sup>1756</sup> Voy. not. B. BAUMANN, « Les décisions anticipées en matière fiscale, instruments de prévention des litiges et enjeux de la concurrence fiscale internationale », *R.G.F.*, 2008, n° 4, p. 3.

fisc et le contribuable<sup>1757</sup>. D'un modèle conflictuel, on évolue vers un modèle de dialogue où la *tax compliance*, que l'on traduit parfois en français par « civisme fiscal », est au centre de l'attention<sup>1758</sup>.

En pratique, il est cependant apparu que les régimes ayant trait à ce type de décisions pouvaient être utilisés par un pays ou un territoire pour attirer, de façon artificielle et/ou anti-concurrentielle, des capitaux volatiles : tant en raison des avantages fiscaux accordés par ce biais, qu'en raison de la certitude offerte de bénéficier de ces avantages. La demande d'une décision fiscale anticipée peut donc s'inscrire dans une logique d'optimisation fiscale, laquelle peut être, dans certains cas, agressive.

462. Les controverses suscitées par l'affaire « *Lux Leaks* » conduisent à diriger notre attention sur deux questions en particulier. Leur analyse permet de cerner toute la complexité de la situation dans laquelle se sont trouvés Antoine Deltour et Raphaël Hallet, les lanceurs d'alerte des « *Lux Leaks* ». *Primo*, les *rulings* peuvent-ils être rendus publics (ii)? *Secundo*, une situation avec un élément d'extranéité (contribuable non-résident et/ou activités menées en partie en dehors du pays qui prononce le *ruling*) peut-elle faire l'objet d'un *ruling* (iii)? Si oui, l'existence d'une substance économique suffisante est-elle vérifiée dans ce cadre ?

Avant de répondre à ces questions, il convient néanmoins de présenter brièvement le régime belge de décision anticipée (i).

#### i) Le régime belge de décision anticipée

463. Parmi les deux types de décisions fiscales que les services de l'administration fiscale sont autorisés à rendre en Belgique<sup>1759</sup>, concentrons-nous sur le système généralisé de décision anticipée en matière fiscale, institué, en Belgique, par la loi du 24 décembre 2002<sup>1760</sup>.

Le système de « décision fiscale anticipée » a historiquement pour objectif de résorber l'insécurité juridique provenant de l'insertion d'une mesure générale anti-abus dans le Code des impôts sur les revenus 1992. L'article 345 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui prévoyait la possibilité de demander un accord fiscal préalable, soulignait la possibilité de demander si la qualification juridique de l'opération soumise répondait à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, dans le cadre de l'application de la mesure générale anti-abus contenue à l'article 344, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992. Le lien

---

<sup>1757</sup> Un tel constat a déjà été formulé *supra* n° 338.

<sup>1758</sup> Voy. not. E. VAN DE VELDE, 'Tax Rulings' in the EU Member States, *op. cit.*, pp. 8-10. Notons que le *ruling* n'est pas le seul à témoigner de ce nouveau modèle de relation. Ce modèle peut aussi prendre la forme de protocoles de collaboration entre les pouvoirs publics et les conseillers du secteur privé (voy. not. Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/001, p. 67).

<sup>1759</sup> Sur la problématique du *ruling* en Belgique, voy. spéc. E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus : de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009.

<sup>1760</sup> Loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002.



entre les deux dispositions – article 344 et 345 du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>1761</sup> – ressort clairement des travaux parlementaires<sup>1762</sup> et a été rappelé par la Cour constitutionnelle dans un arrêt rendu sur question préjudicielle en 2006<sup>1763</sup>.

Il en résulte que le *ruling* a été pensé, de prime abord, comme un outil permettant de rétablir la sécurité juridique là où la lutte contre l'évasion fiscale tendait à la fragiliser, ce qui n'est pas exempt de toute critique<sup>1764</sup>. Le *ruling* n'en conserve pas moins aujourd'hui toute sa pertinence<sup>1765</sup>, comme en atteste d'ailleurs l'augmentation du nombre de demandes de *ruling* depuis la mise en place du système<sup>1766</sup>.

464. Le Service des Décisions Anticipées en matières fiscales (SDA), service autonome du SPF Finances<sup>1767</sup>, est chargé de rendre en Belgique les décisions fiscales anticipées<sup>1768</sup>.

D'après la loi du 24 décembre 2002, une « décision fiscale anticipée » ou « *ruling* »<sup>1769</sup> est un « acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération

---

<sup>1761</sup> Toutes deux introduites par l'article 16 de la loi de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *M.B.*, 26 juillet 1993.

<sup>1762</sup> Voy. not. Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières, exposé des motifs, *Doc.*, Sén., 1992-1993, n° 762-1, p. 3; Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières/Proposition de loi scindant les institutions publiques belges de crédit en institutions wallones et flamandes, rapport fait au nom de la commission des finances, *Doc.*, Ch., 1992-1993, n° 1072/008, p. 102.

<sup>1763</sup> C.C., 17 mai 2006, n° 77/2006, B.1.4. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a jugé que la mesure générale anti-abus (plus exactement les actes juridiques susceptibles de se voir appliquer la mesure) ne pouvait pas entrer en vigueur avant que la possibilité ne soit donnée au contribuable de faire une demande de décision fiscale anticipée sur l'application de cette mesure (B.7.1 et B.7.2.).

<sup>1764</sup> La question lancinante est de savoir où se situe le cran d'arrêt ? Jusqu'où peut-on brouiller les frontières de la légalité, via l'insertion de nouvelles formes d'évasion fiscale illicite, au motif que la sécurité juridique est préservée grâce à la possibilité d'un *ruling* ? N'est-ce pas pervertir le principe de légalité ainsi que celui selon lequel le droit fiscal est d'ordre public ? Une telle démarche peut témoigner d'un aveu de faiblesse de la part du législateur fiscal qui admettrait ne pas pouvoir légiférer de façon suffisamment claire de telle sorte que l'administration fiscale devrait intervenir par voie de décisions individuelles en vue de clarifier sa propre pensée. En ce sens, voy. A. BAILLEUX, *Fiscalité de l'entreprise en Belgique: l'impôt sur les revenus de l'entreprise, de ses actionnaires, dirigeants et collaborateurs*, Kalmthout, Biblo, 2004, p. 355.

<sup>1765</sup> En ce sens, voy. P. MALHERBE, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 1, p. 57. Voy. aussi Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc.* Ch., 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 10.

<sup>1766</sup> 241 demandes ont été reçues en 2003 contre 1043 en 2017 (SDA, *Rapport annuel 2017*, p. 47, disponible sur [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (consulté le 23 janvier 2019)).

<sup>1767</sup> Si le SDA se présente, sur son site Internet, comme un service autonome du SPF Finances, il faut mentionner que ni la loi du 24 décembre 2002 ni l'arrêté royal du 13 août 2004 ne prévoient structurellement des garanties d'indépendance et d'impartialité. Le SDA est en effet dirigé par un collège dont les membres, tous membres du personnel statutaires de niveau A du SPF Finances, sont désignés par le ministre des Finances (en ce sens, voy. P. MALHERBE, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *op. cit.*, p. 53). Il n'empêche que les fonctionnaires du SDA, en raison précisément de l'autonomie de ce service, ne sont pas tenus par les circulaires et instructions émises par le SPF Finances (V. TAI, « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (Th. AFSCHRIFT, L. BARNICH, A. CULOT, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 254).

<sup>1768</sup> Ce service s'est, par ailleurs, vu confier les procédures de régularisation dans le cadre des amnisties fiscales successives connues sous le nom de « déclaration libératoire unique » (DLU), désormais devenues permanentes. Notons que ce service a été auditionné par la Commission parlementaire « *Panama Papers* » à propos des deux types de décisions que constituent la DLU et le *ruling*.

<sup>1769</sup> En droit européen, on parle plus précisément de « *Advance Tax Ruling* » pour désigner le type de décision fiscale visé par le système belge de décision fiscale anticipée. Dans le cadre du présent point, on peut cependant se borner à utiliser l'expression plus courte de « *ruling* », employée par le SDA.

particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal »<sup>1770</sup>. Sous peine d'irrecevabilité, la situation ou l'opération soumise à l'appréciation du SDA doit donc être future<sup>1771</sup>. La demande de *ruling* doit nécessairement précéder la phase d'établissement de l'impôt<sup>1772</sup>. Elle doit par ailleurs être particulière, ce qui implique de reposer sur « un projet concret dont la réalisation est sérieusement envisagée »<sup>1773</sup>.

En principe, le *ruling* lie tous les services du SPF Finances pour l'avenir (étant entendu que la décision est rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans)<sup>1774</sup>. Il ne bénéficie qu'au contribuable qui en fait la demande. Ceci étant, une décision du SDA, suivie d'autres décisions similaires, peut initier un courant administratif<sup>1775</sup>.

## ii) La transparence des *rulings*

465. La première question appelle une réponse positive.

Les décisions fiscales anticipées jouissent, en droit belge, d'une certaine publicité, ce qui dénote avec les trois autres pays européens à connaître, ou à avoir connu, une certaine forme de discrétion bancaire.

Au moment des faits dénoncés dans les « *Lux Leaks* », le droit luxembourgeois ne prévoyait aucune obligation de publication des *rulings*. C'est précisément suite à ce scandale qu'une telle obligation a été insérée en droit interne<sup>1776</sup>. Les décisions fiscales anticipées sont désormais publiées sous la forme d'une synthèse anonyme. La publication a lieu annuellement par le biais du rapport annuel de l'administration fiscale.

De son côté, le droit suisse ne prévoyait pas non plus d'obligation de publication au moment où le scandale a éclaté<sup>1777</sup>. En outre, au nom du sacro-saint droit à la vie privée, les autorités fiscales suisses et les juridictions ont toujours refusé qu'un accès aux *rulings* soit octroyé aux tiers ou au public. La position des juridictions suisses devrait néanmoins fléchir à l'avenir, à la lumière du droit d'accès aux documents administratifs reconnu par la Cour européenne des droits de l'homme dans le prolongement du droit à la liberté d'expression<sup>1778</sup>. La publication des *rulings* n'est en revanche toujours pas à l'ordre du jour.

---

<sup>1770</sup> Article 20, alinéas 2 et 3, de la loi précitée du 24 décembre 2002.

<sup>1771</sup> Voy. not. P. MALHERBE, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *op. cit.*, p. 51.

<sup>1772</sup> SDA, *Rapport annuel 2017*, p. 10, disponible sur [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (consulté le 23 janvier 2019).

<sup>1773</sup> Voy. Décision anticipée n° 500.061 du 2 mars 2006, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be) (consulté le 23 janvier 2019).

<sup>1774</sup> Article 23, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, de la loi du 24 décembre 2002, précitée.

<sup>1775</sup> En ce sens, voy. P. MALHERBE, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *op. cit.*, p. 55. Certains auteurs, tels que Thierry Afschrift, estiment que le SDA ajoute parfois, à cette occasion, des conditions non prévues par la loi.

<sup>1776</sup> F. CHAUCHE & K. PANTAZATOU, « National report of Luxembourg » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 17 du rapport en ligne.

<sup>1777</sup> En fait, le *ruling*, aussi important soit-il en Suisse, n'est pas encadré par un cadre juridique exprès. Sur le sujet, voy. not. L. U. CAVELTI, « National report of Switzerland » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 6 du rapport en ligne.

<sup>1778</sup> L. U. CAVELTI, *op. cit.*, pp. 18-20. Le rapporteur tire son raisonnement d'un arrêt que nous évoquons dans la troisième partie de l'étude (voy. *supra* nos 1086 et s.), l'arrêt *Magyar Helsinki Bizottság c. Hongrie* (8 novembre

Enfin, le droit autrichien ne déroge pas à la tendance. Il ne prévoit pas la publication des *rulings* et le scandale des « *Lux Leaks* » ne semble pas avoir changé la donne<sup>1779</sup>.

466. La position adoptée par le législateur belge s'explique, en partie, par le souhait de prendre en compte, lors de l'adoption du système généralisé de décision anticipée en 2002, les recommandations de l'OCDE de l'époque en termes de lutte contre la concurrence fiscale dommageable<sup>1780</sup>.

La lutte contre les pratiques fiscales dommageables n'est pas seule à motiver la publication des *rulings*. La publication des *rulings* est également indispensable à la protection du contribuable et à l'effectivité, en particulier, du principe d'égalité fiscale<sup>1781</sup>. Si les décisions ne sont pas rendues accessibles, il est impossible, pour un contribuable, de s'assurer qu'une décision différente n'a pas été rendue en faveur d'un autre contribuable placé dans les mêmes conditions. En outre, il en va de la crédibilité et de l'appréciation des systèmes de *ruling* à une époque où « *justice must not only be done, but also be seen to be done* »<sup>1782</sup>.

L'article 24 de la loi belge du 24 décembre 2002 prévoit expressément que les décisions fiscales anticipées sont « publiées de manière anonyme, dans le respect des dispositions en matière de secret professionnel ». La publication a lieu sous la forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives<sup>1783</sup>. Les décisions ne sont donc pas publiées *in extenso*. Les synthèses sont accessibles via Internet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005<sup>1784</sup>. Depuis 2015, chaque synthèse est publiée individuellement, c'est-à-dire distinctement du rapport annuel. De surcroît, le SDA veille à diffuser, depuis 2017, des lettres d'information à destination des contribuables et de leurs conseils<sup>1785</sup>.

### iii) L'application du régime de *ruling* aux situations transfrontières

467. La seconde question appelle également une réponse positive. Tout contribuable, c'est-à-dire toute personne physique ou toute personne morale (quelle qu'en soit la forme : société, fondation, a.s.b.l., etc.) résidant ou non en Belgique a le droit d'introduire une demande de *ruling*<sup>1786</sup>.

Si les GE et les PME arrivent en tête des demandeurs les plus actifs<sup>1787</sup>, elles ne semblent pas disposer des mêmes chances d'obtenir une réponse positive. Le groupe « Fiscalement correct »,

---

2016, §§ 157-170). Pour un commentaire de cet arrêt au regard de la matière fiscale, voy. A. VAN DE VIJVER & S. DE RAEDT, « Journalisten en ngo's: toegang tot fiscale bestuursdocumenten? », *T.F.R.*, 2018, pp. 451-454.

<sup>1779</sup> T. EHRKE-RABEL & C. SCHWARZENBACHER, « National report of Austria » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, p. 19 du rapport en ligne.

<sup>1780</sup> Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 10.

<sup>1781</sup> Voy. not. E. VAN DE VELDE, 'Tax Rulings' in the EU Member States : Study for the ECON Committee, IP/A/ECON/2015-08, European Union, November 2015, p. 6 ; E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009, pp. 248 et 497.

<sup>1782</sup> Voy. not. E. VAN DE VELDE, 'Tax Rulings' in the EU Member States, *op. cit.*, p. 6.

<sup>1783</sup> Article 5 de l'arrêté royal précité du 30 janvier 2003.

<sup>1784</sup> Depuis la plateforme *Fisconetplus* ou via le site Internet du SDA : [www.ruling.be](http://www.ruling.be).

<sup>1785</sup> SDA, *Rapport annuel 2017*, pp. 15-16, disponible sur [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (consulté le 23 janvier 2019).

<sup>1786</sup> Voy. not. P. MALHERBE, « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *op. cit.*, p. 50.

<sup>1787</sup> SDA, *Rapport annuel 2017*, p. 50, disponible sur [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (consulté le 23 janvier 2019).

une association d'experts fiscaux et de professeurs de droit fiscal<sup>1788</sup>, dénonce une différence de traitement entre les multinationales et les PME<sup>1789</sup>. Dans les faits, les multinationales sont plus susceptibles de voir leur demande de *ruling* trouver une issue positive dans la mesure où davantage de techniques d'optimisation fiscale leur sont accessibles<sup>1790</sup>.

468. L'article 22, alinéa 3, de la loi du 24 décembre 2002 prévoit deux garde-fous afin de pallier le risque de voir les délocalisations artificielles des bases d'imposition se multiplier dans le seul but de bénéficier du régime belge de *ruling*. En matière d'impôts sur les revenus, une décision anticipée ne peut ainsi être donnée lorsque :

« 1° au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE [autrement dit, un « paradis fiscal »];

2° l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique ».

D'après l'Exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002, l'opération ou la situation est dépourvue de substance économique en Belgique « lorsqu'il s'avère que l'opération ou la situation envisagée est dépourvue de toute incidence économique pratique, autre que la création de gains d'impôts. Cette notion qui est également associée à la pratique du *ruling* par d'autres États vise notamment des produits fiscaux qui sont utilisés exclusivement dans un but d'évitement de l'impôt. La pratique révèle que le recours à de tels procédés peut être motivé par des objectifs d'évitement de l'impôt tant en Belgique qu'au détriment d'autres États »<sup>1791</sup>.

Adoptée près de quinze ans avant que n'éclate le scandale « *Lux Leaks* », cette clause permet d'éviter qu'une situation ou une opération potentiellement constitutive d'abus fiscal ne soit autorisée au travers d'un *ruling*<sup>1792</sup>.

Cette exigence a, en particulier, fait débat dans l'affaire des « *Lux Leaks* »<sup>1793</sup>. D'après les journalistes auditionnés par la Commission parlementaire « *Panama Papers* », le droit

---

<sup>1788</sup> Le groupe « Fiscalement correct » s'est vu décerner le « Taxman award 2013 ». Ses actions et notes sont reprises sur son site Internet : [www.fiscaalcorrect.be](http://www.fiscaalcorrect.be) (consulté le 25 janvier 2019).

<sup>1789</sup> Propos tenus par D.-E. PHILIPPE, membre du groupe « Fiscalement correct » dans *La Libre Belgique* : L. LAMBRECHT, « Le fisc rejette le "ruling" des PME », *La Libre.be*, 18 février 2016 (consulté le 25 janvier 2019).

<sup>1790</sup> En l'occurrence, le groupe « Fiscalement correct » a introduit auprès du SDA une demande fictive de *ruling* en faveur de PME et indépendants visant à réduire les bénéfices imposables au moyen d'un transfert de droits intellectuels (marque, etc.) vers un pays à fiscalité réduite (ici, une société située aux Pays-Bas). Dans un tel montage, les contribuables belges paient une redevance à la société néerlandaise en contrepartie de l'utilisation des droits, laquelle vient réduire la base imposable. Alors que cette technique d'optimisation est (était) couramment utilisée par les multinationales, la demande a été rejetée. Le rejet peut s'expliquer par le fait que le montant de la redevance était excessif et que la société néerlandaise manquait de substance économique. Il n'empêche qu'une multinationale aurait pu pallier ces deux écueils, et ce de façon tout à fait artificielle, alors qu'une PME ou un indépendant se retrouve face à un obstacle insurmontable.

<sup>1791</sup> Projet de loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 2001-2002, n° 50-1918/001, p. 64.

<sup>1792</sup> Il faut néanmoins mentionner que l'abus fiscal s'apprécie désormais, en vertu de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92, au regard des objectifs poursuivis par le législateur fiscal. La théorie de la réalité économique, que l'on retrouve en filigrane de la clause ici analysée, a effectivement été abandonnée par la Cour de cassation.

<sup>1793</sup> Sur l'affaire « *Lux Leaks* », voy. *supra* n° 183.

luxembourgeois ne semblait pas exiger, à l'époque des faits exposés dans l'affaire « *Lux Leaks* », que la situation soumise présente une substance économique suffisante<sup>1794</sup>.

Les règles ont toutefois changé depuis la transposition, en droit luxembourgeois, de la « règle anti-abus commune minimale » de la directive mère-filiale dont l'objectif est de « lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique »<sup>1795</sup>. Il est aujourd'hui admis, à la lumière des développements récents de l'OCDE et de l'UE, que l'existence d'une activité substantielle sur le territoire (autrement dit, d'une « substance économique ») doit conditionner l'application des règles fiscales nationales à une entreprise, en ce compris celles relatives au *ruling*, l'objectif étant d'éviter la délocalisation artificielle des bénéfices. Dans le sillage des travaux menés dans le cadre du Projet BEPS (OCDE/G20), un consensus émerge, en effet, sur le principe selon lequel l'impôt doit être payé là où les bénéfices sont réalisés<sup>1796</sup>.

### *c) Les infractions aux règles en matière d'aides d'État à caractère fiscal*

469. Les autorités européennes prennent appui, depuis la fin des années '90, sur les règles européennes relatives aux aides d'État pour endiguer les mesures fiscales des États menant à des distorsions de concurrence<sup>1797</sup>. Cette décennie est effectivement marquée par le début de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable au travers, en particulier, de l'adoption d'un Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>1798</sup>.

Les mesures fiscales à destination des entreprises, en l'occurrence les multinationales, sont les seules mesures à être dans le viseur dès l'instant où les règles européennes ne s'appliquent qu'aux aides accordées aux « entreprises ». Par « entreprise », il faut entendre tout opérateur économique, quelle que soit sa forme (société, entrepreneur individuel, association, mutuelle, institution de prévoyance, etc.)<sup>1799</sup>.

470. Quoique la formulation de l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne semble établir un principe d'interdiction des aides d'État<sup>1800</sup>, la lecture

---

<sup>1794</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 20.

<sup>1795</sup> Considérant n° 6 de la directive (UE) 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 21, 28 janvier 2015.

<sup>1796</sup> OCDE, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris. 2016, p. 3. Sur ce principe, voy. *supra* n° 278.

<sup>1797</sup> Sur les aides d'État à caractère fiscal, voy. spéc. J. LEROY, « Tax rulings in evolutive: staatssteun en transparantie », *A.F.T.*, 2019, n° 1, pp. 5-35 ; E. TRAVERSA & P.-M. SABBADINI, « Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux », *J.D.E.*, 2017, n° 4, pp. 138-141. Voy. aussi A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 281-344 ; I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018.

<sup>1798</sup> Sur ce code de conduite, voy. *supra* nos 280 et s.

<sup>1799</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *ibidem*, p. 287, note 807.

<sup>1800</sup> L'article 107, § 1<sup>er</sup>, TFUE se lit comme suit : « Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées

des deux autres articles pertinents du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne renverse cette première impression. En vérité, il apparaît « qu'aucune "aide" n'est en principe prohibée, mais que toutes les « aides » doivent, préalablement à leur entrée en vigueur, être notifiées à la Commission européenne, sauf si elles entrent dans le champ d'application de l'une des mesures d'exemption prévues par le Traité ou par un règlement du Conseil pris sur le fondement de l'article 109 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne »<sup>1801</sup>.

C'est donc à la Commission qu'il appartient d'apprécier la compatibilité des aides qui lui sont notifiées par les États membres avec le marché intérieur et de les autoriser, le cas échéant. Il s'ensuit que la lutte contre les aides d'État à caractère fiscal prohibées revient prioritairement à la Commission.

La Cour de justice de l'Union européenne a effectivement estimé, à l'occasion des décisions *Cadbury Schweppes*<sup>1802</sup> et *Elisa*<sup>1803</sup>, que « quand bien même des dispositifs fiscaux instaurés par certains États membres portent atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur, il ne revient pas aux autres États membres de les inciter ou de les contraindre à les démanteler via des contre-mesures prenant la forme d'entraves fiscales »<sup>1804</sup>. Les États membres, conformément à l'article 108 du TFUE, ne peuvent et doivent agir qu'à l'égard de leurs mesures nationales.

Le considérant n° 65 de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise à cet égard que ladite directive ne porte pas atteinte au pouvoir exclusif de la Commission en ce qui concerne la déclaration de compatibilité des mesures d'aides d'État, en particulier au titre de l'article 107, paragraphe 3, du TFUE. De même, ledit considérant indique, si besoin est, que l'établissement de canaux de signalement externe ne porte pas atteinte aux compétences des États membres (contrôle des mesures nationales) ou de la Commission (contrôle de comptabilité des mesures prises par des États membres) en matière de contrôle des aides d'État.

471. Qu'une mesure fiscale puisse être contrôlée au regard des règles européennes relatives aux aides d'État ne va pas de soi. Une telle interprétation des textes revient à reconnaître à la Commission le pouvoir d'autoriser ou d'interdire les mesures fiscales qualifiées d'aide d'État, et partant à lui reconnaître la prérogative de consentir à l'impôt, ce qui ne semble pas avoir été l'intention des États membres lors de l'adoption du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Les articles 107 à 109 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ne prévoyant aucune disposition particulière pour la matière fiscale, la Commission a, quoi qu'il en soit, conclu qu'il n'y avait aucune raison d'exclure cette matière. L'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'applique en effet à toute aide d'État apportée « sous quelque forme que ce soit »<sup>1805</sup>.

---

par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

<sup>1801</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 282.

<sup>1802</sup> C.J.C.E. (gde ch.), arrêt *Cadbury Schweppes plc e.a. c. Commissioners of Inland Revenue* (arrêt « Cadbury Schweppes »), 12 septembre 2006, C-196/04, EU:C:2006:544.

<sup>1803</sup> C.J.C.E., arrêt *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c. Directeur général des impôts*, 11 octobre 2007, C-451/05, EU:C:2007:594.

<sup>1804</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 261.

<sup>1805</sup> Article 107, § 1<sup>er</sup>, TFUE. En ce sens, voy. la communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, 10

472. L'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ne définit pas proprement dit la notion d'« aide d'État ». Il s'attache aux *effets* de l'aide sur certaines entreprises ou certaines productions<sup>1806</sup>.

La Commission a précisé la notion à l'occasion d'une communication du 10 décembre 1998 sur la fiscalité directe<sup>1807</sup>, ainsi que d'un rapport du 9 février 2004<sup>1808</sup>. Il en résulte qu'une mesure fiscale doit satisfaire cumulativement aux critères suivants pour être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne<sup>1809</sup> : (i) la mesure doit, tout d'abord, procurer un avantage sans contrepartie à ses bénéficiaires, en ce sens qu'elle a pour effet d'alléger la charge fiscale qui grève normalement leur budget ; (ii) cet avantage doit ensuite procéder d'un transfert de ressources publiques ; (iii) il doit par ailleurs affecter la concurrence et les échanges entre États membres ; (iv) enfin, l'avantage doit être « sélectif » c'est-à-dire favoriser « certaines entreprises ou certaines productions »<sup>1810</sup>.

473. Comme le note Alexandre Maitrot de la Motte, deux critères sont automatiquement remplis s'agissant des régimes fiscaux préférentiels<sup>1811</sup>.

Tout d'abord, il va de soi qu'un régime fiscal préférentiel présente une origine étatique dès l'instant où le pouvoir de lever l'impôt relève, par principe, de la souveraineté étatique.

Eu égard au modèle fédéral en vigueur en Belgique, il faut indiquer que la notion d'État est ici entendue largement comme désignant l'État *stricto sensu*, mais aussi ses collectivités infra-étatiques (en l'occurrence, fédérées et locales en Belgique). En outre, il convient de noter que l'aide peut, d'après l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du TFUE être directement « accordée par les États ou au moyen de ressources d'État ». Un État ne saurait dès lors échapper au contrôle des aides d'État en créant une institution autonome chargée d'accorder des avantages fiscaux<sup>1812</sup>.

---

décembre 1998, C 384, point 8. Ce point de vue a été avalisé par le TPI de l'UE (alors CE) qui a jugé que : « s'il est vrai que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux nationaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article [107] paragraphe 1<sup>er</sup>, du traité » (T.P.I.C.E., arrêt *Ladbroke Racing c. Commission*, 27 janvier 1998, T-67/94, EU:T:1998:7).

<sup>1806</sup> C.J.C.E., arrêt *Steinike et Weinlig c. République Fédérale d'Allemagne*, 22 mars 1977, 78/76, EU:C:1977:52.

<sup>1807</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, points 9-12.

<sup>1808</sup> Rapport sur la mise en oeuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, C (2004) 434, 9 février 2004, points 8-25.

<sup>1809</sup> L'interprétation de la Commission a été réceptionnée par la C.J.U.E. dans sa décision *Altmark* du 24 juillet 2003. La Cour a en effet dégagé les quatre critères cumulatifs suivants de l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup> du TFUE : « Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence » (C.J.C.E., arrêt *Altmark Trans GmbH e.a.*, 24 juillet 2003, C-280/00, EU:C:2003:415, points 74 et 75).

<sup>1810</sup> En ce sens, voy. not. K. BACON QC, *European Union Law of State Aid*, Oxford, Oxford University Press, 2017, pp. 18-19 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016, pp. 289-290 ; J. LEROY, « Tax rulings in evolution: staatssteun en transparantie », *A.F.T.*, 2019, n° 1, p. 10.

<sup>1811</sup> En ce sens, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *ibidem*, pp. 291-295 ; F. PEZET, « Les rulings fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 1, p. 70.

<sup>1812</sup> En ce sens, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 292.



Ensuite, on peut présumer que toute mesure fiscale affecte la concurrence et les échanges entre les États membres, dès lors qu'il suffit, d'après l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, que la mesure fiscale fausse *ou menace de fausser* la concurrence pour entrer dans le champ du contrôle des aides d'États. L'*effet* sur les échanges entre les États membres n'est pas plus difficile à établir dans la mesure où la condition est remplie, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, « dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les États membres »<sup>1813</sup>. Il s'ensuit que l'effet attendu au titre de ce deuxième critère n'est pas nécessairement réel. Il peut être potentiel<sup>1814</sup>.

Les deux premiers critères participant à la définition même de la mesure fiscale, ils sont inopérants pour qualifier une mesure fiscale d'« aide d'État ». Partant, sont constitutifs d'aides d'État sous forme fiscale les avantages fiscaux (i) conférés sans contrepartie et (ii) réservés à certaines entreprises ou certaines productions. On qualifie de telles aides d'« avantages fiscaux sélectifs ».

474. Pour être qualifiée d'aide d'État, la mesure fiscale doit donc, tout d'abord, consister en un avantage fiscal conféré sans contrepartie. À cet égard, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé que « la notion d'aide est plus générale que celle de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques »<sup>1815</sup>.

Il s'ensuit que la notion d'avantage sans contrepartie n'implique pas nécessairement une mesure positive en faveur de certaines entreprises ou certaines productions. L'avantage peut procéder de toute mesure visant à alléger la charge fiscale qui incombe normalement à son bénéficiaire<sup>1816</sup>.

En revanche, il faut que l'avantage fiscal soit conféré sans contrepartie. C'est en effet l'absence de contrepartie dans le chef du bénéficiaire qui mène à un déséquilibre financier source de distorsion de concurrence. Deux mesures fiscales répondent à ce critère<sup>1817</sup>. Il peut s'agir, d'un côté, de dépenses fiscales – réduction de l'assiette imposable ou réduction du montant de l'impôt exigible – en ce qu'elles permettent d'alléger la charge fiscale normalement due par leurs bénéficiaires. Il peut s'agir, d'un autre côté, d'« impôts affectés », en ce qu'ils procurent des ressources à leurs bénéficiaires, sachant que la Cour de justice estime qu'un impôt est affecté « s'il existe un lien d'affectation contraignant entre le produit de [la] taxe et la mesure d'aide en question »<sup>1818</sup>.

---

<sup>1813</sup> Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, point 11.

<sup>1814</sup> En ce sens, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 293.

<sup>1815</sup> C.J.C.E., arrêt *Banco de Crédito Industrial SA (devenue Banco Exterior de España SA) c. Ayuntamiento de Valencia*, 15 mars 1994, C-387/92, EU:C:1994:100, points 13 et 14.

<sup>1816</sup> En ce sens, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, p. 296.

<sup>1817</sup> En ce sens, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *ibidem*, p. 298.

<sup>1818</sup> C.J.C.E., arrêt *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant c. Staatssecretaris van Financiën*, 13 janvier 2005, C-175/02, EU:C:2005:10. Sur le caractère contraignant du lien d'affectation, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *ibidem*, pp. 311-319.



475. D'après l'article 107, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, l'avantage fiscal doit encore favoriser « certaines entreprises ou certaines productions », c'est-à-dire être « sélectif », pour entrer dans le champ d'application du contrôle des aides d'État<sup>1819</sup>.

Dans ce cadre, il incombe à la Commission « de démontrer, en particulier, que la mesure en cause introduit des différenciations entre les entreprises se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation comparable. Il faut donc que l'avantage soit octroyé de façon sélective et qu'il soit susceptible de placer certaines entreprises dans une situation plus favorable que d'autres »<sup>1820</sup>.

Ce faisant, les avantages fiscaux qui sont octroyés à tous les opérateurs économiques ne peuvent tomber sous le coup du contrôle des aides d'État et sont, partant, compatibles avec les règles européennes relatives aux aides d'État. Qu'une mesure soit générale ne suffit toutefois pas pour la disqualifier. Il convient d'aller au-delà des apparences et de contrôler tant les mesures individuelles que les mesures générales dès lors que certaines mesures apparemment générales peuvent, en réalité, ne profiter qu'à certaines entreprises ou certaines productions.

La sélectivité s'apprécie donc *de iure* et *de facto* au regard du « système normal » de taxation applicable aux bénéficiaires en question<sup>1821</sup>.

476. Dans le domaine fiscal, la sélectivité peut se manifester de quatre façons: au travers de la sélectivité géographique, de la sélectivité sectorielle, de la préférence fiscale ainsi concédée ou encore du pouvoir discrétionnaire octroyé à l'administration fiscale<sup>1822</sup>.

Les « *tax rulings* » sont susceptibles de répondre au dernier critère dès l'instant où la Cour de justice de l'Union européenne considère que le caractère discrétionnaire d'une décision fiscale individuelle, conjugué à son caractère opaque, peut lui conférer un caractère sélectif<sup>1823</sup>. Ceci explique que les régimes de *ruling* aient attiré l'attention de la Commission. Dans ses lignes directrices du 10 décembre 1998, cette dernière indique que « les "*administrative rulings*", en tant que procédures destinées à fournir une simple interprétation des règles générales, ne donnent pas lieu en principe à une présomption d'aide. L'opacité des décisions des administrations et la marge de manoeuvre dont elles peuvent parfois disposer alimentent cependant la présomption que tel est au moins leur effet dans certains cas. Cela n'entrave pas

---

<sup>1819</sup> Sur le critère de la sélectivité, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *ibidem*, pp. 323-344.

<sup>1820</sup> C.J.U.E., arrêt *Commission européenne c. MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt*, 4 juin 2015, C-15/14 P, ECLI:EU:C:2015:362

<sup>1821</sup> En ce sens, voy. not. Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, J.O.C.E., C 384, 10 décembre 1998, point 13. Voy. aussi A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, pp. 323-324 ; F. PEZET, « Les *rulings* fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 1, p. 72.

<sup>1822</sup> Sur ces quatre catégories de mesures fiscales sélectives, voy. not. A. MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*, pp. 329-337.

<sup>1823</sup> C.J.C.E., arrêt *France c. Commission*, 26 septembre 1996, C-241/94, EU:C:1996:353, points 22 à 24. Voy. aussi la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État, précitée, point 21. On notera que c'est à l'aune de cette catégorie de mesure fiscale sélective que le régime fiscal belge des centres de coordination, ancêtre du fameux régime des intérêts notionnels, a été invalidé par la Commission (C.J.C.E., arrêt *Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, 22 juin 2006, C-182/03 et C-217/03, C:2006:416).

les possibilités pour les États membres de fournir à leurs contribuables sécurité juridique et prévisibilité sur l'application des règles fiscales générales »<sup>1824</sup>.

477. La Commission européenne a ainsi décidé, en juin 2013<sup>1825</sup>, d'ouvrir une enquête approfondie à l'encontre des régimes de décisions fiscales anticipées dont bénéficiaient quelques grandes multinationales – *Fiat Finance and Trade*, *Starbuck* et *Apple* – au Luxembourg, aux Pays-Bas et en Irlande<sup>1826</sup>.

## Section 2. La révélation de faits fiscaux irresponsables ou injustes

478. L'indignation suscitée par les *media leaks* montre que certaines pratiques fiscales sont désormais rejetées, tant par l'opinion publique que par la classe politique, non pas parce qu'elles sont illégales ou abusives, mais parce qu'elles causent un préjudice excessif à la collectivité<sup>1827</sup>. De ce consensus naît une quatrième limite au libre choix de la voie la moins imposée, à côté de la simulation, de la violation d'une règle d'ordre public (fiscale ou non fiscale) et de l'évitement abusif.

Cette limite peut être trouvée dans le devoir de payer sa « juste part d'impôts »<sup>1828</sup>. Elle ne touche *de facto* que les multinationales et les riches fortunes dès lors que les salariés, les indépendants et les PME n'ont pas vraiment le loisir, dans les faits, d'aménager leur situation fiscale en vue de minimiser leur impact fiscal<sup>1829</sup>. Les organisations criminelles sont, quant à elles, étrangères à ce type de considérations dès lors que le non-respect des obligations fiscales vise, en premier lieu, à échapper purement et simplement au circuit de l'économie réelle et visible.

479. Le devoir de payer sa « juste part d'impôts » figure au centre des réflexions séculaires menées dans le domaine de la justice fiscale. Il peut selon nous reposer sur deux fondements distincts en fonction de la catégorie de contribuable en cause: d'une part, sur le principe de la

---

<sup>1824</sup> Communication de la Commission européenne sur l'application des règles relatives aux aides d'État, précitée, point 22. Sur la qualification de *rulings* d'aides d'États, voy. not. J. LEROY, « Tax rulings in evolutive: staatssteun en transparantie, *A.F.T.*, 2019, n° 1, pp. 5-35, spéc. pp. 13-21.

<sup>1825</sup> D'autres enquêtes ont, depuis lors, été ouvertes à l'encontre de décisions fiscales dont ont bénéficié d'autres entreprises multinationales bien connues. C'est le cas notamment de *McDonald's* au Luxembourg, *Ikea* et *Nike* aux Pays-Bas. Voy. « Aides d'État: la Commission ouvre une enquête formelle sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à McDonald's », Communiqué de presse, 3 décembre 2015; « Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal d'Inter IKEA aux Pays-Bas », Communiqué de presse, 18 décembre 2017; « Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé à Nike aux Pays-Bas », Communiqué de presse, 10 janvier 2019. Ces communiqués sont tous disponibles sur <https://europa.eu> (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1826</sup> « Aides d'État: la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à *Apple* (Irlande), *Starbucks* (Pays-Bas) et *Fiat Finance and Trade* (Luxembourg), Communiqué de presse, 11 juin 2014, disponible sur <https://europa.eu> (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1827</sup> En ce sens, voy. not. le communiqué de presse du ministre des Finances belge quelques jours après que n'éclatent les « *Panama Papers* » : « Train de mesures supplémentaires contre la fraude fiscale », Communiqué de presse, 19 avril 2016, disponible sur <https://vanoverveldt.belgium.be> (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>1828</sup> Cette limite est extrinsèque en ce qu'elle n'est pas inhérente au principe du libre choix de la voie la moins imposée et à ses fondements – principe constitutionnel de la légalité de l'impôt et principe légal de la liberté contractuelle.

<sup>1829</sup> Sur ce constat, voy. *supra* nos 274-275.

responsabilité soci(ét)ale d'entreprise (§ 1) ; d'autre part, sur le principe de la capacité contributive (§ 2). Reste qu'aucun de ces deux principes ne revêt actuellement un caractère juridique en Belgique.

## § 1. Les faits fiscaux irresponsables

480. Comme nous l'avons noté dans le précédent chapitre, le comportement fiscal des entreprises s'est trouvé récemment réexaminé à la lumière des principes émergents de gouvernance d'entreprise et de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>1830</sup>.

La question lancinante est de savoir si un comportement fiscal, qui ne serait ni frauduleux, ni abusif, ni contraire à une règle d'ordre public, pourrait malgré tout être sanctionné – non pénalement, cela va sans dire – car jugé « non responsable », non conforme à ce que l'on peut légitimement attendre d'une entreprise (fiscalement) « responsable ». On parle parfois de « (*good*) *corporate citizenship* »<sup>1831</sup> ou de « *good corporate taxpayer* » pour exprimer cette idée<sup>1832</sup>. Au-delà de la responsabilité fiscale, la question politique de premier plan qui se pose est la suivante: les multinationales peuvent-elles, en tant qu'acteurs de plus en plus puissants au XXI<sup>e</sup> siècle, être soumises à une responsabilité démocratique (« *democratic accountability* ») au même titre que les États?<sup>1833</sup>

---

<sup>1830</sup> Les textes législatifs renvoient, en Belgique, tant à l'expression « responsabilité sociale » qu'à celle de « responsabilité sociétale ». Sur cette observation, voy. A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E.? », *Ann. dr.*, 2014, liv. 3, p. 377, note 3). Les textes en français publiés par l'ONU, l'OCDE et l'UE utilisent, quant à eux, tous l'expression « responsabilité sociale » ou « responsabilité des entreprises ». La norme ISO 26000 sur le sujet utilise, quant à elle, l'expression « responsabilité sociétale ». En réalité, le choix pour l'une ou l'autre expression n'est pas si crucial dès l'instant où l'abréviation « RSE », couramment utilisée, désigne les deux expressions sans devoir trancher. En outre, l'adjectif « sociétal » est, en général, utilisé pour mieux exprimer le fait que le concept vise l'impact sociétal, et non pas seulement l'impact social, mais le français crée l'ambiguïté en utilisant le terme « société » pour désigner la personne morale créée dans un but commercial.

<sup>1831</sup> La théorie du « *Corporate Citizenship* » tente, à l'instar d'autres théories, d'expliquer et de décrire le mouvement de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise (voy. A. CRANE & D. MATTEN, *Business Ethics*, 3<sup>ème</sup> éd., Oxford, Oxford University Press, 2010, pp. 51-82. L'expression est employée par l'OCDE dans le domaine fiscal (OCDE, *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*, OCDE, Paris, 2011, Commentaire du « Principe IX. Fiscalité », pp. 71-72, §§ 100-102). Dans le domaine fiscal, voy. aussi R. HAPPE, « Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share » in *Beyond boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management* (J. FREEDMAN, éd.), Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, p. 162 ; K. CAMPBELL & D. HELLELOID, « Starbucks: Social responsibility and tax avoidance », *Journal of Accounting Education*, Vol. 37, 2016, p. 48 ; B. DE JUVIGNY, « La compliance, bras armé de la régulation » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, p. 17. Voy. aussi Taxand, *TAXAND THE CFO - Understanding Tax Changes as Economies Worldwide Drive Efficiency: Taxand Global Survey 2012*, Taxand Economic Interest Grouping, 2012, p. 5, disponible sur [https://qtxasset.com/cfoinnovation/field/field\\_p\\_files/white\\_paper/GlobalSurvey2012.pdf](https://qtxasset.com/cfoinnovation/field/field_p_files/white_paper/GlobalSurvey2012.pdf) (consulté le 18 mars 2019).

<sup>1832</sup> Voy. not. A. CHRISTIANS, « Tax justice as social license: the Fair Tax Mark » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 219-246.

<sup>1833</sup> Cette question est notamment posée et examinée dans l'ouvrage: R. ECCLESTON & A. ELBRA (eds.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share*, Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018.

481. La littérature anglo-saxonne sur le civisme fiscal et la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise dans le domaine fiscal est abondante et interdisciplinaire. Le sujet est traité en comptabilité, en économie, en droit, en sociologie et en fiscalité<sup>1834</sup>.

La recherche est, en revanche, nettement moins prolixe du côté francophone. Il faut dire que les deux concepts dont il est question – civisme fiscal et responsabilité soci(ét)ale d'entreprise – sont tous deux d'origine anglo-saxonne – « *(Corporate) Tax Compliance* » et « *Corporate Social Responsibility* ».

Après avoir décrit le mouvement de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise dans le domaine fiscal (A), nous proposons quelques critères utiles à l'appréciation d'un « comportement fiscalement responsable » (B).

#### A. L'extension de la RSE au domaine fiscal

482. L'idée selon laquelle les entreprises seraient responsables de leur impact sur la société est née aux États-Unis dans les années '50<sup>1835</sup>. En général, on attribue la paternité du concept de « *Corporate Social Responsibility* » à Howard R. Bowen<sup>1836</sup>. L'ouvrage fondateur d'Howard R. Bowen adopte le point de vue de la société dans son ensemble et non de l'entreprise : la gouvernance d'entreprise doit chercher à améliorer le bien-être de la société et non pas à augmenter les performances de l'entreprise<sup>1837</sup>. Des auteurs ont montré que l'ouvrage d'Howard R. Bowen s'inscrivait dans la tradition protestante : il aurait même été commandé à l'époque par des institutions religieuses<sup>1838</sup>.

Le domaine de la fiscalité ne figure pas parmi les domaines traditionnellement couverts par le mouvement de RSE. Rares sont ainsi les textes institutionnels qui abordent la RSE dans le domaine fiscal. La RSE devait toutefois tôt ou tard percer le domaine de la fiscalité des entreprises dans la mesure où elle est capable de soutenir, et même parfois de mieux réaliser, les finalités du système fiscal que la norme obligatoire contraignante adoptée par l'État.

---

<sup>1834</sup> J. HASSELDINE & G. MORRIS, « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting Forum*, n° 37, 2013, p. 8. Voy. aussi la recension effectuée par les auteurs.

<sup>1835</sup> A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, p. 377.

<sup>1836</sup> H. R. BOWEN, *Social Responsibilities of the Businessman*, University of Iowa Press, 2013, publié pour la première fois en 1953 (Harper & Brothers). En ce sens, voy. not. A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, p. 377, note infrapaginale 1 ; C. MALECKI, *Responsabilité sociale des entreprises. Perspectives de la gouvernance d'entreprise durable*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ – Lextenso éditions, 2014, p. 19 ; J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018, p. 47.

<sup>1837</sup> C. MALECKI, *op. cit.*, p. 20.

<sup>1838</sup> A. ACQUIER & J.-P. GOND, « Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la (re)découverte d'un ouvrage fondateur, *Social Responsibilities of the Businessman* d'Howard Bowen », *Finance Contrôle Stratégie*, 2007, n° 2, pp. 13-35.

483. La Norme ISO 26000, la norme internationale de RSE la plus utilisée dans le monde<sup>1839</sup>, n'évoque ainsi nullement la question fiscale<sup>1840</sup>. Elle se contente de préciser, dans la question centrale « Communautés et développement local »/« domaine d'action 5 : « création de richesses et de revenus », qu'« il convient que l'organisation [...] assume ses responsabilités en matière de taxes et fournisse aux autorités les informations nécessaires leur permettant de déterminer les taxes dues »<sup>1841</sup>. Reste à savoir ce qu'il faut entendre par « assumer ses responsabilités » dans le domaine fiscal, ce qui n'est pas spécifié par la norme ISO 26000.

Quoique la communication de la Commission européenne sur la RSE ne néglige pas le domaine fiscal, elle n'en dit pas grand-chose. Elle encourage uniquement « les entreprises à rendre publiques les informations relatives à l'application des normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal »<sup>1842</sup> dans l'optique d'améliorer la responsabilité et la transparence du système financier, dans le contexte de l'après crise (économique). Le Livre vert de la Commission, adopté près de dix ans plus tôt, est finalement plus loquace en ce qu'il précise que les « entreprises apportent leur contribution à la communauté, locale notamment, en fournissant des emplois, des salaires et prestations et des recettes fiscales »<sup>1843</sup>.

Au niveau de l'Union européenne, c'est le Parlement européen qui est, à cet égard, le plus éloquent en ce qu'il déclare, dans une résolution consacrée à la RSE, que « la politique fiscale des entreprises doit être considérée comme faisant partie intégrante de la R.S.E. et qu'un comportement socialement responsable ne laisse, par conséquent, pas de place aux stratégies d'évasion fiscale, ni à l'exploitation des paradis fiscaux »<sup>1844</sup>.

484. Parmi les textes institutionnels fondateurs, seuls les « Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales » examinent à vrai dire les implications de la RSE dans le domaine fiscal<sup>1845</sup>. Comme déjà mentionné, le Principe XI « Fiscalité » contient deux sous-principes dans le domaine fiscal. C'est le premier sous-principe qui nous intéresse

---

<sup>1839</sup> Pour un examen juridique de cette norme, voy. not. I. CADET, « La norme ISO 26000 relative à la responsabilité sociétale: une nouvelle source d'usages internationaux », *Revue Internationale de Droit économique*, 2010, n° 4, pp. 401-439.

<sup>1840</sup> La Norme ISO définit la « responsabilité sociétale d'entreprise » comme la « responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et activités sur la société et sur l'environnement, se traduisant par un comportement éthique et transparent qui

— contribue au développement durable, y compris à la santé et au bien-être de la société;

— prend en compte les attentes des parties prenantes;

— respecte les lois en vigueur tout en étant en cohérence avec les normes internationales de comportement;

— est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations. » (Norme ISO 26000 : 2010, 2.18 (partie accessible gratuitement)).

<sup>1841</sup> Norme ISO 26000 : 2010 citée in E. LAVILLE/ UTOPIES, « La responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale ? », Note de position #3, novembre 2014, p. 4.

<sup>1842</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final, 25 octobre 2011, p. 13.

<sup>1843</sup> Livre vert de la Commission européenne – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001, p. 12, point 2.2.1, § 43.

<sup>1844</sup> Résolution du Parlement européen sur la responsabilité sociale des entreprises: comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable (2012/2098 (INI)), P7\_TA(2013)0049, 6 février 2013, point 7.

<sup>1845</sup> Depuis 2000, les *Principes directeurs* comportent un mécanisme de suivi via les points de contacts nationaux (PCN). Les PCN peuvent être saisis d'une plainte, notamment par des ONG. En Belgique, il est établi au sein du SPF Économie.

désormais, le second sous-principe concernant la gouvernance fiscale ayant été évoqué dans le chapitre précédent. Ce premier principe énonce que :

« 1. Il est important que les entreprises *contribuent aux finances publiques des pays d'accueil* (nous soulignons) en acquittant avec ponctualité les impôts dont elles sont redevables. En particulier, les entreprises devraient *se conformer à la lettre comme à l'esprit* (nous soulignons) des lois et règlements fiscaux des pays où elles opèrent<sup>1846</sup>

485. Le mutisme dont les textes institutionnels font preuve s'explique par le fait que la norme obligatoire sanctionnée a paru historiquement plus à même de réaliser les politiques fiscales fixées par l'État.

Comme le souligne Alice Pirlot, le développement de la RSE concerne effectivement « des domaines pour lesquels il semble préférable de laisser aux entreprises une certaine marge de manoeuvre sans recourir à l'adoption de réglementations obligatoires »<sup>1847</sup>. Elle propose alors de se fonder sur le critère de l'« efficacité accrue » pour déterminer quels sont les domaines pour lesquels la RSE est souhaitable. Ce critère vise à mettre en balance l'efficacité de la norme obligatoire contraignante, d'un côté, et celle d'un processus sur une base volontaire, de l'autre côté.

Cette logique de subsidiarité s'explique par la théorie libérale qui soutient le fonctionnement de l'économie moderne. La logique libérale suppose effectivement que les externalités négatives<sup>1848</sup> soient gérées dans la mesure du possible par les agents économiques eux-mêmes, et non par les États. Dispositif par définition volontaire, la RSE permet précisément de préserver cette logique. C'est ce qui conduit Roman Aydogdu à affirmer que la RSE est « déterminée par le libéralisme économique tant dans sa fin – traiter les externalités négatives et les injustices d'une manière conforme à la poursuite du profit – que dans ses moyens – recourir aux mécanismes du marché en lieu et place de l'État »<sup>1849</sup>.

La mise en balance que suppose le critère de l'efficacité accrue dépend de l'approche théorique adoptée pour décrire l'entreprise. Reuven S. Avi-Yonah distingue, dans ses travaux, trois conceptions de l'entreprise<sup>1850</sup>. Selon la conception « agrégée » ou « contractuelle », le seul objectif de l'entreprise est de maximiser les profits des actionnaires. Selon la conception « artificielle » ou « transparente », l'entreprise est une création de l'État qui fonctionne selon les règles que ce dernier a édictées. Enfin, selon la conception « réelle », l'entreprise est une entité autonome contrôlée par les organes de gestion et distincte tant des actionnaires que de l'État.

L'approche de l'entité « réelle » est celle qui laisse le plus de place à la poursuite d'objectifs sociaux et donc au développement d'une politique efficace de RSE. L'approche

---

<sup>1846</sup> Nous soulignons. *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71.

<sup>1847</sup> A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E.? », *Ann. dr.*, 2014, liv. 3, pp. 378-379.

<sup>1848</sup> L'expression désigne les « dommages subis par des tiers dont les responsables ne supportent pas le coût et qu'ils n'intègrent donc pas dans leur prix » (R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 1) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, n° 6, p. 671).

<sup>1849</sup> R. AYDOGDU, *ibidem*, p. 670.

<sup>1850</sup> Voy. not. R.S. AVI-YONAH, « Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior », *Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009*, p. 10, posted at University of Michigan Law School Scholarship Repository, disponible sur [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art65](http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art65) (consulté le 24 mars 2019).

« transparente » ne permet effectivement le développement d'une telle politique que si elle permet de lutter contre des externalités jugées négatives par l'État. L'approche « contractuelle », quant à elle, n'admet la poursuite d'une politique de RSE que si elle permet également de maximiser les profits des actionnaires.

486. Ces différentes approches de l'entreprise se traduisent dans les finalités attribuées à la fiscalité des entreprises.

On peut *grosso modo* identifier quatre catégories de finalités<sup>1851</sup>. La finalité principale est, comme nous l'avons vu, financière. La fiscalité, qu'elle se rapporte aux personnes physiques ou aux personnes morales, vise à produire des revenus aux profit de l'État. Les trois autres finalités dépendent, pour leur part, des trois façons d'approcher le concept d'entreprise. En lien avec l'approche contractuelle, la fiscalité d'entreprise repose sur l'idée qu'il est plus facile de taxer la société plutôt que les différents actionnaires qui peuvent être anonymes et/ou domiciliées dans plusieurs pays. En lien avec l'approche « réelle », la fiscalité des entreprises vise à limiter et orienter le pouvoir des organes de gestion de l'entreprise. Enfin, en lien avec l'approche « transparente », la fiscalité des entreprises vise à compenser les avantages publics que tirent les entreprises du déploiement de leurs activités sur un territoire donné.

487. Il est admis que la quatrième finalité de la fiscalité des entreprises peut être atteinte, de façon plus efficace, sur une base volontaire (*compliance*)<sup>1852</sup>. C'est d'ailleurs en ce sens que les *Principes directeurs de l'OCDE* ont accueilli la RSE dans le domaine fiscal<sup>1853</sup>. Les entreprises sont tenues de contribuer, en ce compris du point de vue de leurs charges fiscales, à la collectivité, étatique, régionale, locale, qui soutient leurs activités.

En revanche, on estime classiquement que la réalisation des trois premières finalités nécessite l'adoption de normes obligatoires contraignantes. Les politiques de RSE n'arrivent alors qu'en soutien, et non en alternatives, aux normes adoptées par l'autorité<sup>1854</sup>. Les « *media leaks* » ont cependant montré l'échec de la norme obligatoire contraignante dans la réalisation de ces finalités. Dans le même temps, l'adoption d'un comportement « fiscalement responsable » est devenu indispensable à une bonne gestion des risques, spécialement réputationnels. Ce n'est donc plus tant le caractère obligatoire sanctionné de la norme étatique qui contraint en réalité les entreprises à respecter leurs obligations fiscales que la pression exercée par l'opinion publique, par un « *ailleurs du droit* », pour reprendre les mots de Daniel Gutmann dans un article prémonitoire sur le sujet<sup>1855</sup>.

---

<sup>1851</sup> A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, pp. 390-391. Voy. aussi R. S. AVI-YONAH, « Corporations, Society, and the State : A Defense of the Corporate Tax », *Virginia Law Review*, Vol. 90, Iss. 5, 2004, pp. 1200-1204.

<sup>1852</sup> En ce sens, voy. A. PIRLOT, *ibidem*, p. 391.

<sup>1853</sup> Voy. not. *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71, I ; Livre vert de la Commission européenne – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001, p. 12, Point 2.2.1, § 43 ; E. LAVILLE/UTOPIES, « La responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale ? », Note de position #3, novembre 2014, p. 7.

<sup>1854</sup> En ce sens, voy. A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, p. 391.

<sup>1855</sup> En 2012, Daniel Gutmann prédisait déjà que, dans un avenir proche, la contrainte pesant sur le comportement fiscal des entreprises pourrait ne pas venir seulement de la règle fiscale ou pénale et du risque de sanction étatique, mais aussi d'un « *ailleurs du droit* », d'une « force sociale » (D. GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. BROWN, ed.), Ius Gentium, Comparative Perspectives on Law and Justice 12, London/New York, Springer/Dordrecht Heidelberg, 2012, p. 139).

Des organes non étatiques, tels que les médias, les ONG et les lanceurs d'alerte, participent dorénavant à la définition de ce qu'il faut tenir pour acceptable en droit fiscal. Ce fait inédit conduit à une inévitable concurrence normative dans la définition du comportement fiscal répréhensible, ce qui vient encore relativiser davantage l'inadéquation de la RSE dans le domaine fiscal – et, par la même occasion, remettre en cause le monopole séculaire de l'État dans la définition de l'impôt.

Au regard de ces considérations, il faut conclure que la politique de RSE ne peut plus être vue comme un simple soutien, mais comme une condition de l'efficacité de la norme obligatoire contraignante adoptée dans le domaine fiscal.

Au surplus, il nous semble permis de déduire un argument supplémentaire en faveur de l'application de la RSE dans le domaine fiscal de la consécration juridique de la possibilité pour l'administration fiscale de se constituer partie civile<sup>1856</sup>. Alors que la RSE consiste précisément dans « la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société »<sup>1857</sup>, cette mesure a effectivement pour objectif de reconnaître l'existence d'un préjudice du fait du non-paiement de l'impôt et donc d'une externalité négative, d'un impact nuisible sur la société.

488. En fin de compte, on peut se demander, à l'instar de Philippe Pochet, directeur général de l'Institut syndical européen, si la responsabilité de payer loyalement sa juste part d'impôts dans l'État du lieu de production n'est pas, en réalité, la seule responsabilité sociale d'entreprise qui soit tenable. Il appartient en effet à « l'État d'assurer de manière transparente et démocratique la redistribution et la justice sociale »<sup>1858</sup>. Ce n'est pas à l'entreprise de gérer les risques sociaux, économiques et environnements car cette gestion mobilise des choix sociétaux importants qui ne peuvent être posés que par des personnes élues démocratiquement. La gestion de tels risques appartient à l'État qui a besoin de moyens financiers pour y arriver.

Un tel glissement peut décontenancer puisqu'il renoue avec une conception nettement plus stricte de la responsabilité de l'entreprise, proche de celle défendue par Milton Friedman, d'après laquelle l'entreprise doit « faire principalement des profits pour autant que les États puissent les taxer de manière juste »<sup>1859</sup>. Un tel glissement n'est certainement pas l'effet recherché par les partisans de l'application de la RSE dans le domaine fiscal.

---

<sup>1856</sup> Voy. not. Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/001, Recommandation n° 90, p. 73. En application de cette recommandation, l'article 79 de la loi du 26 mars 2018 a inséré dans le C.I.R. 92 un article 442<sup>quinquies</sup>, rédigé comme suit : « Les dispositions du présent Code ne font pas obstacle au droit pour l'Etat de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des impôts et des précomptes, des intérêts, des amendes fiscales, des accroissements et des accessoires, par la constitution de partie civile ou par l'action en responsabilité ».

<sup>1857</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Responsabilité sociale des entreprises: une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM(2011) 681 final, 25 octobre 2011, p. 7.

<sup>1858</sup> Ph. POCHET, « Remarques de PHILIPPE POCHET, directeur général de l'Institut syndical européen in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, p. 384.

<sup>1859</sup> Ph. POCHET, *ibidem*, p. 384.



*B. L'adoption d'un « comportement fiscalement responsable »*

489. D'après le premier sous-principe des *Principes directeurs de l'OCDE*, les entreprises doivent adopter une « conduite responsable dans le domaine fiscal »<sup>1860</sup>.

Cela signifie que les entreprises doivent contribuer « aux finances publiques des pays d'accueil en acquittant avec ponctualité les impôts dont elles sont redevables. En particulier, les entreprises devraient se conformer à la lettre comme à l'esprit des lois et règlements fiscaux des pays où elles opèrent »<sup>1861</sup>. Ces dernières précisions visent à couvrir les hypothèses de fraude et d'évasion fiscales (a). Mais adopter une conduite responsable dans le domaine fiscal n'implique-t-il pas d'aller au-delà du prescrit légal (b)? La RSE est effectivement aussi conçue comme un moyen d'aller au-delà des prescriptions légales<sup>1862</sup>.

*a) Le respect de la lettre et de l'esprit des lois fiscales*

490. Dans le domaine fiscal, la RSE est tout au plus pensée comme un outil permettant de soutenir les règles fiscales obligatoires adoptées par l'État<sup>1863</sup>. Les entreprises se doivent de respecter la lettre et l'esprit de la loi fiscale, ni plus ni moins. En ce sens, les *Principes directeurs de l'OCDE* précisent que « respecter l'esprit de la loi signifie comprendre et suivre l'intention du législateur. Cette interprétation ne signifie pas qu'une entreprise doive acquitter un impôt supérieur au montant prévu par la loi »<sup>1864</sup>.

Comme le souligne l'agence française de consultance *Utopies*<sup>1865</sup>, « le fait de considérer la fiscalité sous l'angle de la responsabilité sociale et économique ne revient pas à demander aux entreprises de payer plus d'impôts, ni même de mettre un terme aux stratégies d'optimisation, mais plutôt de faire en sorte que leurs contributions fiscales représentent un « juste retour » aux économies et aux communautés qui soutiennent leur développement »<sup>1866</sup>. C'est en ce sens qu'il faut comprendre l'idée de « contribution (positive) » mentionnée dans les *Principes directeurs de l'OCDE*.

491. L'éthique des affaires admet depuis longtemps que les entreprises doivent apporter une contribution appropriée à la collectivité qui les accueille (création d'emplois, offre de biens et services, création de richesses, etc.). Que cette contribution puisse revêtir une dimension fiscale

---

<sup>1860</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité - Commentaire sur la fiscalité, p. 71, § 100.

<sup>1861</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71, I.

<sup>1862</sup> J. MALHERBE, « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés — Actualités et nouveaux enjeux* (J. MALHERBE, J.-E. NAVEZ, Th. BLOCKERYE, e.a., coord.), Limal, Anthemis, 2013, p. 15.

<sup>1863</sup> A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, p. 391.

<sup>1864</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Principe XI. Fiscalité, p. 71.

<sup>1865</sup> Créée en 1993, *Utopies* est une agence française de consultance et d'activités de *think thank*. Pionnière dans le domaine du développement durable et plus largement de la responsabilité sociétale d'entreprise, elle accompagne de nombreuses entreprises dans la conception et l'implémentation de stratégies durables (telles que *Ben & Jerry's*, *The Body Shop* et *Nature & Découvertes*).

<sup>1866</sup> E. LAVILLE/UTOPIES, « La responsabilité fiscale, nouvelle frontière de la responsabilité sociale ? », Note de position #3, novembre 2014, p. 7.

est, en revanche, une préoccupation nouvelle<sup>1867</sup>. Elle est toutefois certaine<sup>1868</sup>. Les États ont effectivement besoin de ressources fiscales stables et suffisantes afin de développer des infrastructures et des services publics de qualité. Les entreprises, de leur côté, ont tout intérêt à pouvoir compter sur un régime fiscal juste, efficace et prévisible qui rencontre les besoins de financement public des gouvernements pour mener correctement leur *business*<sup>1869</sup>.

Sur son site Internet, l'entreprise de télécommunications *Vodafone* est, par exemple, fière de déclarer contribuer de façon significative, en tant qu'investisseur, contribuable, employeur et prestataire majeur de biens et services, aux économies de tous les pays dans lesquels elle opère<sup>1870</sup>. Pour l'année 2016-2017<sup>1871</sup>, l'entreprise a ainsi contribué à hauteur de 14,2 milliards d'euros à travers le monde. Dans son rapport de gestion fiscale de la même année, actualisé en fonction des prescriptions du Plan d'action BEPS, l'entreprise *Vodafone* consacre même une section expresse aux motifs pour lesquels elle paie peu ou pas d'impôts sur les sociétés au Royaume-Uni<sup>1872</sup>. Elle dédie aussi une section spéciale aux investigations menées par la Commission européenne dans le cadre des règles européennes relatives aux aides d'État et au cas particulier du Luxembourg. Un paragraphe est, par ailleurs, consacré aux « *Lux Leaks* », aux « *Panama Papers* » et aux « *Paradise Papers* ». À ce propos, l'entreprise *Vodafone* précise qu'elle n'est nullement impliquée dans les révélations faites à leur occasion. Si le Groupe *Vodafone* comporte des entités juridiques dans des territoires cités dans le cadre de ces affaires, il ne s'agit que de l'héritage d'acquisitions ultérieures sans influence sur le montant d'impôt payé au final<sup>1873</sup>.

#### *b) Le respect de la loi fiscale au-delà du prescrit légal ?*

492. Envisagée dans le domaine fiscal, la RSE amène inévitablement à se poser l'insoluble question de l'étendue de la liberté du choix de la voie la moins imposée : les entreprises devraient-elles volontairement restreindre cette liberté, voire mettre un terme à tout comportement relevant typiquement de l'exercice du libre choix de la voie la moins imposée ? Cette question a déjà plusieurs fois été posée en doctrine<sup>1874</sup>. L'adoption d'un comportement

---

<sup>1867</sup> Henderson Global Investors, *Responsible Tax*, octobre 2005, p. 2, disponible sur [http://taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global\\_Henderson\\_-\\_ResponsibleTax\\_-\\_OCT\\_2005.pdf](http://taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global_Henderson_-_ResponsibleTax_-_OCT_2005.pdf) (consulté le 15 mars 2019).

<sup>1868</sup> Voy. not. le cas de *Starbucks* examiné in K. CAMPBELL & D. HELLELOID, « Starbucks: Social responsibility and tax avoidance », *Journal of Accounting Education*, Vol. 37, 2016, pp. 38-60.

<sup>1869</sup> En ce sens, voy. not. *Vodafone*, *Taxation and our total economic contribution to public finances 2016-17*, p. 3, disponible sur [www.vodafone.com](http://www.vodafone.com) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1870</sup> Notons que le groupe *Vodafone* s'était déjà démarqué auparavant dans le domaine fiscal, dans la catégorie des cent plus grandes entreprises britanniques (FTSE100) au niveau de sa transparence, de sorte qu'il s'était vu décerner en 2007 et 2010 le « *Building Public Trust awards for tax reporting* » par *PriceWaterHouseCoopers*, qui récompense les entreprises qui communiquent de façon claire et ouverte sur leurs données fiscales (*PriceWaterHouseCoopers*, « Tax transparency: Communicating the tax companies pay », *Building Public Trust: A review of how the UK's largest companies report on tax*, November 2010, p. 7, disponible sur [www.pwc.co](http://www.pwc.co) (consulté le 19 mars 2019)).

<sup>1871</sup> Du 1<sup>er</sup> avril 2016 au 31 mars 2017.

<sup>1872</sup> *Vodafone*, *Taxation and our total economic contribution to public finances 2016-17*, p. 16, disponible sur [www.vodafone.com](http://www.vodafone.com) (consulté le 18 mars 2019).

<sup>1873</sup> *Vodafone*, *ibidem*, p. 14.

<sup>1874</sup> Voy. not. A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité ... », *op. cit.*, p. 391 ; J. MALHERBE, « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés — Actualités et nouveaux enjeux* (J. MALHERBE, J.-E. NAVEZ, Th. BLOCKERYE, e.a., coord.), Limal, Anthemis, 2013, pp. 11-13 ; P. DIETSCH, « Asking the Fox to

fiscalement responsable n'implique-t-il pas d'aller au-delà des prescriptions légales comme le suggère le Livre vert de la Commission européenne, quoiqu'en dehors de toute considération fiscale, lorsqu'il affirme que la RSE implique « non seulement [de] satisfaire pleinement aux obligations juridiques applicables, *mais aussi [d']aller au-delà et investir "davantage" dans le capital humain, l'environnement et les relations avec les parties prenantes* (nous soulignons) »<sup>1875</sup>.

En toute hypothèse, il est admis que les parties prenantes (« *stakeholders* ») – investisseurs, consommateurs, travailleurs, autorités publiques et même public en général – façonnent le comportement attendu par les entreprises en ce qu'elles participent significativement à la définition des préoccupations qui doivent être intégrées par l'entreprise dans le cadre de sa bonne gouvernance<sup>1876</sup>. Que les parties prenantes représentent un vecteur de pression dans le domaine fiscal est indiscutable<sup>1877</sup>. Et les lanceurs d'alerte se sont vus reconnaître une place significative dans ce débat<sup>1878</sup>.

493. Face à la mobilisation médiatique<sup>1879</sup>, citoyenne<sup>1880</sup> et politique<sup>1881</sup>, les parties prenantes exhortent, avec une insistance croissante, au respect du « droit fiscal au-delà de ses propres dispositions, en faisant primer l'esprit sur la lettre là où, sous réserve des dispositions anti-abus, le droit étatique fait de l'ingénierie fiscale l'expression de la liberté »<sup>1882</sup>. Ce faisant, les entreprises se sentent pressées par les parties prenantes d'adopter « un comportement fiscalement responsable, c'est-à-dire exempt non seulement de fraude mais également de toute volonté d'évitement licite de l'impôt »<sup>1883</sup>.

---

Guard the Henhouse : The Tax Planning Industry and Corporate Social Responsibility », *Ethical Perspectives*, Vol. 18, Iss. 3, 2011, pp. 341-354.

<sup>1875</sup> Livre vert de la Commission – Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001, p. 7, Point 2, § 21.

<sup>1876</sup> Pour reprendre les mots de Roman Aydogdu, les acteurs du « *Market for CRS* » sont ainsi des auteurs du droit non étatique de la CRS. Voy. R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'Etat et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, pp. 90-92.

<sup>1877</sup> Sur le sujet, voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA (eds.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share*, Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018. Pour une recension de cet ouvrage, voy. A. PIRLOT, *Intertax*, Vol. 47, Iss. 6-7, 2019, pp. 666-668.

<sup>1878</sup> Voy. not. L. JOHNSON, « Whistleblowing and investigative journalism : reputational damage and the private governance of aggressive tax planning » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 269-291.

<sup>1879</sup> Via les « *media leaks* » en série.

<sup>1880</sup> Via les campagnes de sensibilisation menées par des ONG telles que *Tax Justice Network* ou Oxfam, ou encore des mouvements citoyens tels que celui des gilets jaunes.

<sup>1881</sup> Via les nombreuses déclarations et mesures visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

<sup>1882</sup> R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'Etat et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, p. 123.

<sup>1883</sup> R. AYDOGDU, *ibidem*, p. 123. Roman Aydogdu cite, en ce sens, D. MCBARNET, « Corporate Social Responsibility Beyond Law, Through Law, For Law : the New Corporate Accountability », *The New Corporate Accountability. Corporate Social Responsibility and the Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. 48-54. Voy. aussi les travaux du *Advertising Standards Authority's Code of Advertising Practice* cité in Henderson Global Investors, *Responsible Tax*, octobre 2005, p. 9, disponible sur

Dans un communiqué faisant suite à la parution des « *Paradise Papers* », Amnesty International (section française) a, par exemple, déclaré qu'il importait d'« assurer que les personnes les plus riches ainsi que les entreprises les plus puissantes paient leur part » et ce « au nom des personnes les plus vulnérables au monde »<sup>1884</sup>.

Dans un tel contexte, on peut voir dans le devoir des entreprises de payer leur « juste part d'impôts » une norme obligatoire sanctionnée. La RSE n'est alors plus simplement un soutien à la norme obligatoire sanctionnée, mais une alternative réelle.

Une telle affirmation vaut que l'on se range du côté de la thèse du monisme juridique ou du pluralisme juridique. Si, comme le professeur Lucien François, on définit le droit indépendamment de l'action étatique comme une « pression par menace de sanction à l'appui d'un vœu impératif »<sup>1885</sup>, on peut évidemment voir dans le devoir de payer sa juste part d'impôts un devoir juridique, compte tenu de la pression exercée par l'opinion publique, mobilisée au travers des ONG<sup>1886</sup>, des médias<sup>1887</sup> et des chercheurs<sup>1888</sup>, et de la sanction qui peut, le cas échéant, être enclenchée (atteinte à la réputation, baisse de la confiance, baisse des actions en bourse, etc.). Mais ce constat continue de valoir si on se range du côté de la thèse du monisme juridique, persistant à voir dans le droit la manifestation de la puissance étatique. L'idée qu'une entreprise doive payer sa juste part d'impôts est, en effet, aujourd'hui défendue par des instances telles que l'UE et l'OCDE, qui sont des organisations gouvernementales, au travers d'instruments de « *soft law* ».

494. Reste à savoir comment calculer la « juste part » d'impôts ? Dans ce calcul, les entreprises sont *a priori* tenues de prendre en compte non seulement l'intérêt des actionnaires, mais aussi celui des autorités fiscales et autres organes de l'État, ainsi que leur intérêt réputationnel et la confiance du public<sup>1889</sup>.

---

[http://taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global\\_Henderson\\_-\\_ResponsibleTax\\_-\\_OCT\\_2005.pdf](http://taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global_Henderson_-_ResponsibleTax_-_OCT_2005.pdf) (consulté le 15 mars 2019).

<sup>1884</sup> « *"Paradise Papers"* : Pourquoi les gouvernements doivent s'en inquiéter », communiqué d'Amnesty International, 7 novembre 2017, disponible sur [www.amnesty.fr](http://www.amnesty.fr) (consulté le 12 avril 2019).

<sup>1885</sup> L. FRANÇOIS, *Le cap des Tempêtes*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2012. Pour un résumé de l'approche « microscopique » du droit développée par le professeur Lucien François, voy. R. AYDOGDU, « *La Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 1) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, n° 6, pp. 682-687.

<sup>1886</sup> Voy. not. le communiqué d'Amnesty International précité (« *"Paradise Papers"* : Pourquoi les gouvernements doivent s'en inquiéter », 7 novembre 2017, disponible sur [www.amnesty.fr](http://www.amnesty.fr) (consulté le 12 avril 2019)).

<sup>1887</sup> Exerçant pleinement leur rôle de chien de garde, les médias ne mettront un terme aux scandales fiscaux qu'une fois que les gouvernements se seront pleinement et honnêtement emparés de la question de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans un contexte de mondialisation et de concurrence fiscale.

<sup>1888</sup> Voy. not. la tribune déjà citée à l'encontre du maintien des paradis fiscaux, signée notamment par Thomas Piketty et Gabriel Zucman (M. GOLLA, « 300 économistes appellent à éradiquer les paradis fiscaux », *Le Figaro.fr*, 12 mai 2016 (consulté le 12 janvier 2019)). Voy. aussi l'ouvrage engagé de Gabriel Zucman (G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017) et les multiples plaidoyers d'Alain Deneault (not. *Une escroquerie légalisée. Précis sur les « paradis fiscaux »*, Montréal, Écosociété, 2016 et *Offshore. Paradis fiscaux et souveraineté criminelle*, Montréal, Écosociété, 2010).

<sup>1889</sup> Henderson Global Investors, *Responsible Tax*, op. cit., p. 15. Ce document synthétise les conclusions des discussions menées avec les cent premières entreprises britanniques suite à la parution d'une enquête menée par Henderson Global Investors auprès des 350 premières entreprises britanniques sur leur politique fiscale (Henderson Global Investors, *Tax, risk and corporate governance*, février 2005). Le document regroupe aussi une série de bonnes pratiques dans le délicat équilibre qu'il convient d'atteindre entre, d'un côté, le fait de payer ni trop ni trop peu d'impôts de façon à servir les intérêts des actionnaires et, de l'autre, le fait de faire preuve d'une large responsabilité sociétale.

Le cas *Starbucks* est à cet égard illustratif<sup>1890</sup>. À la fin de l'année 2012, le géant du café à emporter a décidé de rapatrier son siège social au Royaume-Uni et d'y payer des impôts, alors que légalement il n'y était pas tenu, en vue de contrer la baisse de croissance dont il souffrait depuis un an (4 % sur un an). Cette baisse s'expliquait par l'opinion publique défavorable quant au fait que l'entreprise ne payait pas d'impôts au Royaume-Uni alors qu'il n'avait cessé, depuis seize ans, d'ouvrir des magasins dans ce pays. L'opinion publique ne tolère plus qu'il y ait un hiatus entre la part de richesses accumulées sur un territoire et la part de charges fiscales supportée sur ce même territoire<sup>1891</sup>.

495. Sans entrer dans les méandres des multiples théories développées sur la question de l'impôt « juste »<sup>1892</sup>, il semble aujourd'hui acquis qu'un système de taxation des entreprises est « juste » lorsque les profits des entreprises sont comptabilisés dans le pays où ils ont été gagnés, et que le droit souverain des pays de taxer ces profits comme ils l'entendent est protégé<sup>1893</sup>. De tels principes ont été affirmés par des philosophes moraux avec une expertise dans le domaine de l'impôt des sociétés comme Peter Dietsch<sup>1894</sup>.

La théorie de Peter Dietsch ne se base pas sur un niveau ou un taux de taxation. Ce n'est pas là, en effet, que le bât blesse en premier lieu : le problème de base réside dans la façon dont les profits sont définis et répartis entre les différentes juridictions dans lesquelles les multinationales opèrent<sup>1895</sup>.

En termes de réponses réglementaires, Peter Dietsch estime que le régime fiscal international devrait défendre deux principes-clés.

*Primo* : les entreprises devraient payer l'impôt dans le pays dont ils bénéficient ultimement des biens publics, ce qui implique préalablement le dépôt d'une déclaration fiscale pays par pays et, ce faisant, un haut niveau de transparence. Les réflexions menées autour des régimes fiscaux

---

<sup>1890</sup> Sur le cas *Starbucks*, voy. not. K. CAMPBELL & D. HELLELOID, « Starbucks: Social responsibility and tax avoidance », *Journal of Accounting Education*, Vol. 37, 2016, pp. 38-60; C.R. AUSTIN & R.J. WILSON, « An Examination of Reputational Costs and Tax Avoidance: Evidence from Firms with Valuable Consumer Brands », *Journal of American Taxation Association*, Vol. 39, Iss. 1, 2017, p. 68. Voy. aussi le cas *Apple* repris in J. E. STIGLITZ & M. PIETH, *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016, p. 21: « Many Irish citizens found the stance of their government morally repugnant and many of Apple's shareholders rightly understand that the most important aspect of corporate responsibility is paying your fair share of taxes. While there may be disagreements about what that fair share is, Apple's effective tax rate of 0.005 percent crossed the moral boundary »).

<sup>1891</sup> Les concurrents peuvent tirer profit de cette tendance. Alors que *Starbucks* était dans la tourmente, *Costa Coffee* a fait la promotion du taux effectif d'imposition de 25 % auquel il était soumis (« Costa Coffee has taxing question for Starbucks », *Mirror.co.uk*, 24 October 2012 (consulté le 18 mars 2019)). Voy. aussi ActionAid, *Tax responsibility : an investor guide*, February 2013, p. 7, disponible sur [www.actionaid.org.uk](http://www.actionaid.org.uk) (consulté le 18 mars 2019).

<sup>1892</sup> Sur le sujet, voy. not. B. FRASER, T. BOUCHER, J. FREELAND, B. GREGORY, & A. MCCLELLAND, *A Fair and Adequate Tax System: Some Observations by the Evatt Foundation Group*, Sydney, Evatt Foundation, 1999 ; J. FREEDMAN (éd.), *Beyond boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008.

<sup>1893</sup> En ce sens, voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA, « Conclusion : business, civil society and the 'new politics' of corporate tax justice: paying a fair share ? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 296-297 ; R. ECCLESTON, « BEPS and the new politics of corporate tax justice » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 54.

<sup>1894</sup> P. DIETSCH, *Catching Capital : The Ethics of Tax Competititon*, Oxford, Oxford University Press, 2015, p. 21.

<sup>1895</sup> R. ECCLESTON, *op. cit.*, p. 54.

préférentiels permettent de préciser ce principe : *a priori*, on présume qu'une entreprise se présentant dans les faits comme une coquille vide ne peut produire de la valeur, il faut qu'elle jouisse d'une « substance économique »<sup>1896</sup>. Le montant d'impôts payé doit refléter la « substance économique » des activités menées par une entreprise dans chaque juridiction<sup>1897</sup>. Un tel montant est censé répondre aux besoins de financement public fixés par le gouvernement compétent<sup>1898</sup>.

*Secundo* : les États membres sont libres de taxer comme ils l'entendent à la condition de ne pas compromettre la capacité fiscale des autres États (interdiction de la concurrence fiscale dommageable). Comme nous l'avons vu, la concurrence fiscale au sein des États membres de l'UE n'est pas prohibée. Elle préside, au contraire, les relations entre les États membres, mais elle n'est acceptable que « dans la mesure où elle ne met pas en péril la capacité des États membres de percevoir les recettes qu'ils sont raisonnablement en droit d'attendre »<sup>1899</sup>.

496. Les principes développés par Peter Dietsch ont été soigneusement récupérés par les leaders du G20 dans un communiqué de 2014, en ce qu'ils affirment qu'un système fiscal international juste et solide implique que les profits des multinationales soient taxés là où les activités économiques dont les profits dérivent ont été menées et où la valeur est créée<sup>1900</sup>. Dans la même lignée, nous avons vu que le Projet BEPS (OCDE/G20) avait pour objectif de « conduire les entreprises à déclarer leurs bénéfices là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la valeur est créée »<sup>1901</sup>. L'UE a, elle aussi, souscrit à cette approche. À la suite des « *LuxLeaks* », le Parlement européen a, en l'occurrence, souligné l'importance de « veiller à ce que les impôts soient payés dans les pays où l'activité économique a réellement lieu et où la valeur est réellement créée »<sup>1902</sup>.

Ces déclarations ne permettent toutefois pas de dire si un quelconque principe « d'imposition des richesses là où elles sont créées » devrait s'appliquer *directement* aux multinationales. En général, on estime en effet que c'est aux États qu'il incombe, principalement<sup>1903</sup> voire même

---

<sup>1896</sup> R. ECCLESTON, *op. cit.*, p. 54.

<sup>1897</sup> ActionAid, *Tax responsibility, op. cit.*, p. 25.

<sup>1898</sup> En ce sens, Vodafone soutient qu'il est dans l'intérêt de chaque entreprise de soutenir le fonctionnement d'un régime fiscal juste, effectif et prévisible qui soit jugé digne de confiance par le public et qui rencontre les besoins du gouvernement en termes de financement public (Vodafone, *Taxation and our total economic contribution to public finances 2016-17, op. cit.*, p. 3).

<sup>1899</sup> Résolution du Parlement européen sur la crise financière, économique et sociale : recommandations concernant les mesures et initiatives à prendre, P7\_TA(2011)0331, 6 juillet 2011, point 74.

<sup>1900</sup> G20 Leaders' Communiqué Brisbane Summit, 15-16 November 2014, disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu) (consulté le 27 mars 2019), p. 2, § 13.

<sup>1901</sup> OCDE, « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris, 2016, p. 3.

<sup>1902</sup> Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, point 118. Voy. aussi, entre autres, la tribune collective des commissaires européens Valdis Dombrovskis, Lord Jonathan Hill et Pierre Moscovici dans l'édition du 12 avril 2016 du journal *Le Monde* : « Pour « la transparence fiscale des multinationales » », *Le Monde.fr*, 12 avril 2016 (consulté le 12 avril 2016).

<sup>1903</sup> Voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA (eds.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share*, Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018. Les divers chapitres de cet ouvrage font ressortir le rôle prépondérant de l'État dans le paiement effectif de l'impôt légalement dû.



exclusivement<sup>1904</sup>, d'adopter, le cas échéant, des normes suffisamment claires et précises pour éviter toute possibilité d'optimisation fiscale »<sup>1905</sup>.

Du reste, la mise en œuvre concrète d'un tel principe nécessite un changement de paradigme important, qui ne se fera donc pas sans résistance : à savoir abandonner le principe de pleine concurrence, dit « *at arm's length* », qui préside actuellement à la taxation des groupes multinationaux au profit d'un système de taxation unitaire qui impliquerait une déclaration fiscale consolidée pour les groupes<sup>1906</sup>.

Les États membres devraient se mettre d'accord sur une formule permettant de calculer l'impôt des multinationales, autrement dit d'harmoniser la base d'imposition de l'impôt des sociétés – sans nullement toucher au taux d'imposition, qui relève de la souveraineté nationale. Cette harmonisation ne peut fonctionner indépendamment d'une grande transparence des déclarations fiscales des multinationales, ce que la déclaration pays-par-pays et la déclaration publique pays-par-pays visent précisément à assurer<sup>1907</sup>. Transparence et harmonisation de la fiscalité des entreprises vont de paire<sup>1908</sup>. Il n'empêche que la déclaration publique pays-par-pays tarde pour l'instant à être adoptée.

L'harmonisation de la base d'imposition de l'impôt des sociétés fait justement l'objet d'un projet d'envergure au niveau européen au travers du projet « ACCIS » (« Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés »)<sup>1909</sup>.

Si ce projet aboutissait, il est probable que l'intérêt de standards de RSE dans le domaine fiscal diminuerait dès lors que les multinationales verraient leur capacité d'éviter l'impôt, via des montages ingénieux d'optimisation fiscale, considérablement réduite. Les multinationales

---

<sup>1904</sup> Voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA (eds.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share*, Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018. Les divers chapitres de cet ouvrage font ressortir le rôle prépondérant de l'État dans le paiement effectif de l'impôt légalement dû. Tout dépend en vérité de la façon dont on conçoit l'État et définit les missions régaliennes. Sur la distinction entre la conception individualiste et la conception étatiste, voy. *supra* n<sup>os</sup> 99 et s.

<sup>1905</sup> A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E. ? », *Ann. dr.*, vol. 74, 2014, p. 392, note 72. L'auteur cite à ce sujet: T. DAGAN, « The tragic choices of tax policy in a globalized economy » in *Tax, Law and Development* (Y. BRAUNER & M. STEWART), Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2013, p. 57.

<sup>1906</sup> Voy. not. R. ECCLESTON & A. ELBRA, « Conclusion ... », *op. cit.*, pp. 296 et 302. Pour un plaidoyer en faveur d'un impôt des sociétés consolidé, voy. G. ZUCMAN, *op. cit.*, pp. 119-124.

<sup>1907</sup> Voy. aussi *supra* DAC 4. Le député écolo Philippe Lamberts publiait en 2019 un plaidoyer en faveur de l'adoption de la déclaration publique pays-par-pays, sur la table des négociations européennes depuis près de 10 ans (voy. Ph. LAMBERTS, « Taxation des multinationales : "pourquoi fermer les yeux ?" », opinion, *Le Vif.be*, 27 janvier 2019 (consulté le 29 janvier 2019)).

<sup>1908</sup> Lors d'un débat organisé par la *Federation of European Accountants*, Aurore Chardonnet, *EU Policy Advisor* chez *Oxfam International*, et le député écolo Philippe Lamberts ont ainsi insisté sur le fait que la déclaration publique pays-par-pays et le projet ACCIS allaient nécessairement de paire. Voy. not. FEE, *Tax policy Roundtable « Public Country-by-Country Reporting » : a template for disclosing corporate tax information*, 20 October 2016, Brussels, disponible sur [www.accountancyeurope.eu](http://www.accountancyeurope.eu) (consulté le 21 octobre 2016).

<sup>1909</sup> Si le projet de 2011 a été avorté en cours de route, la Commission européenne a relancé la proposition en 2016, qui est toujours en cours de consultation à l'heure où nous écrivons (Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés du 25 octobre 2016, COM(2016) 685 final). Ce projet, suivi de près par les acteurs du marché, vise à convenir de nouveaux critères de rattachement à ceux traditionnellement utilisés pour déterminer l'impôt applicable tels que la main d'œuvre, les immobilisations ou encore la présence numérique (voy. not. FEE, *Working paper regarding CCCTB*, 21 octobre 2008, disponible sur [www.accountancyeurope.eu](http://www.accountancyeurope.eu) (consulté le 21 octobre 2016)).

adopteraient alors un comportement fiscalement responsable – en tout cas aux yeux du législateur européen – non pas par choix, mais par contrainte.

Ceci étant dit, un tel projet ne solutionnerait que le problème de la volatilité des richesses au sein de l'Union sans résoudre un autre problème latent, celui du taux effectif d'impôt payé par les multinationales, dont les États sont seuls responsables.

Dans un rapport commissionné par le groupe des Verts/ALE du Parlement européen<sup>1910</sup>, on apprend que, d'après les données disponibles, la plupart des pays européens taxeraient, les entreprises multinationales de manière régressive : plus l'entreprise multinationale est grande, plus le taux d'imposition effectif serait faible. La variation est particulièrement nette en Belgique où le taux nominal d'imposition était à l'époque de 33,99 %<sup>1911</sup> tandis que le taux effectif d'imposition était de 14 %. Pour autant, c'est au Luxembourg que le taux d'impôt effectif est le plus bas en Europe : 2,2% (contre un taux nominal de 29,1 %). Contrairement à une idée répandue, le taux d'impôt effectif en Belgique est donc relativement élevé eu égard aux autres pays européens. De fait, elle arrive treizième dans le classement des pays de l'UE en fonction de leur taux effectif d'impôt.

497. Une dernière question mérite d'être posée : comment savoir qu'une entreprise paie sa « juste part » d'impôts ? Une technique simple, déjà éprouvée dans le domaine du commerce équitable et du développement durable et en cours de réflexion dans le domaine de la protection des données, consiste dans la labellisation<sup>1912</sup>.

Les *Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable*, publiées en novembre 2016, encouragent explicitement à la certification dans le domaine fiscal<sup>1913</sup>. En annexe à une résolution du 16 décembre 2015, le Parlement européen se tourne également dans cette voie, invitant « la Commission européenne à présenter, dans les meilleurs délais, une proposition de label européen "Contribuable loyal" à titre volontaire. Cette proposition devrait inclure un cadre européen de critères d'éligibilité, dont le respect autoriserait l'attribution du label par les autorités nationales<sup>1914</sup>.

---

<sup>1910</sup> P. JANSKÝ, *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*, Report commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament, 22 January 2019. Notons que l'analyse porte sur la période 2011-2015.

<sup>1911</sup> De 33,99 %, le taux nominal est passé à 29,58 % pour l'exercice d'imposition 2019. Le taux (29,00 %) comme la contribution de crise (2,00 %) ont donc été réduits (article 215 du C.I.R. 92 (ex. imp. 2019)).

<sup>1912</sup> Sur la certification dans le Règlement général sur la protection des données, voy. not. Y. POULLET, « Les modes alternatifs de régulation : codes de conduite, certifications et ADR dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 343-346.

<sup>1913</sup> Commission européenne, *Lignes directrices pour un modèle de Code européen du contribuable*, Ref. Ares(2016)6598744, 24 novembre 2016, p. 25.

<sup>1914</sup> Ce cadre de critères d'éligibilité devrait clairement préciser que « le label "Contribuable loyal" n'est octroyé qu'aux entreprises dont le respect des exigences ne se limite pas à la lettre du droit national et de l'Union. Ce label "Contribuable loyal" devrait encourager les entreprises à faire du paiement d'une part équitable des impôts un élément essentiel de leur politique de responsabilité sociale, ainsi qu'à communiquer, dans leur rapport annuel, leur position en matière fiscale » (résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), P8\_TA(2015)0457, 16 décembre 2015, Annexe à la résolution : Recommandations détaillées concernant le contenu de la proposition demandée, Recommandation A2).



Certaines entreprises ont déjà demandé à obtenir, ou se prévalent déjà, d'avoir obtenu un label attribué aux contribuables « loyaux »<sup>1915</sup>. Par exemple, la certification « *Fair Tax Mark* » vise à encourager et à reconnaître les entreprises qui paient le bon montant (« *right amount* ») d'impôt des sociétés au bon moment (« *right time* ») et au bon endroit (« *right place* »)<sup>1916</sup>. Lancée en février 2014 par une organisation non-gouvernementale britannique, le projet vise à combler le fossé entre la responsabilité des entreprises et le mouvement grandissant de justice fiscale.

Du point de vue de l'entreprise, l'intérêt d'un tel label est bien de se distinguer des « mauvaises » entreprises, à savoir celles qui se livrent à des pratiques fiscales agressives, alors que de telles pratiques sont aujourd'hui clairement stigmatisées, en raison de leur caractère déloyal et inéquitable, ce qui impacte négativement sur la réputation des entreprises qui s'y livrent<sup>1917</sup>.

## § 2. Les faits fiscaux injustes

498. Le comportement fiscal des multinationales n'est pas le seul à avoir été désigné à la vindicte publique par les scandales fiscaux de ces dernières années. Celui des « ultra-riches » est aussi largement débattu<sup>1918</sup>. Les attentes à leur propos sont similaires : ils doivent, eux aussi, payer leur « juste part » d'impôts.

Le principe constitutionnel de l'égalité devant l'impôt est parfois invoqué à l'appui de telles prétentions<sup>1919</sup>, lu en combinaison avec le principe de capacité contributive, classiquement traduit en anglais par l'expression « *ability to pay* » mais aussi parfois par celle de « *fair share* »<sup>1920</sup>. Suivant ce principe, tout citoyen est tenu de contribuer aux charges publiques en fonction de ses facultés contributives.

Cet argument ne repose cependant sur aucun fondement juridique, qu'il s'agisse d'instruments de *hard law* ou de *soft law*. En l'état actuel du droit belge, le principe de capacité contributive ne constitue, tout au plus, qu'un principe politique (A). Le débat autour de l'impôt sur la fortune

---

<sup>1915</sup> Résolution du Parlement européen du 16 décembre 2015, précitée, « AR. Transparence », ii).

<sup>1916</sup> Pour plus d'informations, voy. le site Internet du label : <https://fairtaxmark.net/> (consulté le 11 juin 2019). Voy. aussi sur le sujet, A. CHRISTIANS, « Tax justice as social licence: the Fair Tax Mark » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 219-246.

<sup>1917</sup> Voy. aussi le point V de la Résolution du Parlement européen du 16 décembre 2015 précitée ainsi que le point 73 de la résolution du Parlement européen sur la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les paradis fiscaux (2013/2060(INI)), P7\_TA(2013)0205, 21 mai 2013, point 73.

<sup>1918</sup> Pour rappel, on désigne par « ultra-riches » (« *high net worth individuals – HNW* »), les individus dont la richesse atteint, au minimum, 40 à 50 millions d'euros (G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, pp. 55 et 69).

<sup>1919</sup> L'observation vaut autant en France qu'en Belgique, sinon plus en France, particulièrement attachée au respect de la valeur républicaine de l'égalité. En ce sens, Denis Robert, journaliste d'investigation français, considère que l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale comme de la fraude fiscale au motif que ces trois comportements mettent en péril le principe d'égalité de l'impôt (« Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de D. ROBERT) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>1920</sup> Une telle traduction est, par exemple, donnée par Edoardo Traversa et Christophe Franssen in « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus » in *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités* (J. BUBLOT, Ch. FRANSSSEN, M. KRINGS, e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 9.

suggère néanmoins que des changements de mentalité sont palpables dans ce domaine, lesquels pourraient augurer des évolutions juridiques (B).

499. Sans nullement épuiser la problématique, qui n'en est encore qu'à ses balbutiements, nous proposons dans les lignes qui suivent quelques réflexions sur le sujet. Ces réflexions ont pour objectif tant de situer le phénomène des lanceurs d'alerte à l'aune d'un important virage opéré dans le domaine fiscal, que de mettre en exergue la nature du registre dans lequel la dénonciation fiscale se situe, à cheval entre la légalité fiscale et la justice fiscale, à mi-chemin entre l'exécution de loi et le contrôle social.

### A. La définition de l'impôt juste

500. L'idée que l'impôt doit être juste « est une idée forte [...]. C'est pour le triomphe de cette idée que des révolutions politiques ont été faites »<sup>1921</sup>. Si cette idée renvoie, aux premiers abords, à un idéal de justice fiscale qui relève davantage de la morale et de la philosophie que du droit<sup>1922</sup>, elle irradie malgré tout notre système fiscal au travers du principe d'uniformité. Ce principe de sciences fiscales exprime l'idée selon laquelle la charge fiscale doit être répartie *uniformément* entre les contribuables. Mais comment déterminer la quote-part de chaque contribuable ? Quelle quote-part semble juste ? Est-il plus juste que chacun paie une somme égale ? Une somme proportionnelle aux services publics reçus ? Une somme proportionnelle à sa capacité économique ?

Plusieurs théories ont été développées en vue de répondre à ces interrogations. Trois théories ont, en particulier, influencé l'élaboration des lois fiscales : la théorie de l'échange, la théorie de l'égalité de sacrifice et la théorie de la capacité contributive (a)<sup>1923</sup>. La théorie de la capacité contributive étant la seule à pouvoir accueillir un *devoir* de payer sa juste part d'impôts, nous lui dédions un examen plus approfondi que les deux autres théories (b).

---

<sup>1921</sup> G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Paris, L.G.D.J., 1936, p. 39. Sur la justice fiscale, voy. not. J. LEAMAN & A. WARIS (éd.), *Tax justice and the political economy of global capitalism, 1945 to the present*, New York, Berghahn, 2013. Voy. aussi A. STEICHEN, « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive » in *L'impôt*, Tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, pp. 243-279 ; M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, Tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, pp. 15-23.

<sup>1922</sup> Dans sa dimension matérielle, la justice fiscale peut être entendue de trois façons. La première conception consiste à estimer que chacun doit payer la même contribution sans avoir égard à la situation particulière du contribuable. Cette justice stricte et arithmétique est dite « commutative ». La seconde conception, dite de justice « distributive », « s'appuie quant à elle sur une approche proportionnaliste qui pose, en principe, que les richesses doivent être réparties en fonction des mérites de chacun ». Enfin, la troisième conception, dite « redistributive » vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus » (M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », *op. cit.*, pp. 19-20).

<sup>1923</sup> D'autres théories ont été développées plus récemment, notamment la théorie de la souveraineté et la théorie réaliste. Sur ces théories, voy. not. F. DEBELVA, *International Double Taxation and the Right to Property. A Comparative, International and European Law Analysis*, Dissertation presented in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD), KU Leuven, 2018, pp. 79-82 (à paraître chez IBFD).

a) *Les théories de l'impôt juste*

501. La théorie de l'échange, aussi appelée théorie de l'équivalence ou du profit (en anglais : « *Benefit Theory* ») remonte au libéralisme du XIX<sup>e</sup> siècle<sup>1924</sup>. D'après Adam Smith, le père du libéralisme, il peut être convenable de faire payer certaines dépenses (telles que l'entretien de routes sûres et commodées, l'éducation publique et l'instruction religieuse) par ceux qui en profitent immédiatement. Pour autant, il lui semble également juste de faire supporter ces dépenses par une contribution générale dès l'instant où elles profitent à toute la société<sup>1925</sup>. La théorie de l'échange s'attarde donc sur la relation entre l'État, qui fournit des services (infrastructure routière, établissements hospitaliers, scolaires, culturels, etc.), et le contribuable, qui les reçoit. L'impôt est le prix payé en échange du service rendu par l'État. On parle alors d'« impôt-échange ». C'est en ce sens que doit être comprise la célèbre citation d'après laquelle « l'impôt est le prix que nous payons pour une société civilisée »<sup>1926</sup>.

La théorie de l'échange donne lieu à des variantes au XX<sup>e</sup> siècle, mais elles ne suffisent pas à endiguer son étiolement. La théorie n'est aujourd'hui plus applicable. À l'appui, notons que la Cour constitutionnelle belge précise que l'impôt « ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément »<sup>1927</sup>. Vu la finalité redistributive du système fiscal, il arrive même fréquemment que les services rendus au contribuable soient en proportion inverse avec sa part contributive<sup>1928</sup>.

502. La théorie de l'égalité de sacrifice, qui semble trouver son origine dans les travaux de John Stuart Mill, détrône la théorie de l'échange au cours du XIX<sup>e</sup> siècle<sup>1929</sup>. Cette théorie part du constat que l'État n'est pas qu'un prestataire de services. Il est aussi la somme d'individus qui sont prêts à sacrifier une partie de leurs richesses pour le bien commun. Pour être juste, ce sacrifice doit être équivalent. Mais qu'est-ce qu'un sacrifice équivalent ? On peut penser qu'un sacrifice ne serait pas jugé équivalent s'il privait certains contribuables aisés de dépenses de luxe tandis qu'il en priverait d'autres, moins aisés, de besoins de première nécessité<sup>1930</sup>. Une telle théorie induit inévitablement une part de subjectivité. Les besoins varient effectivement d'un individu à un autre, du point de vue objectif (dépensées liées à une maladie, un handicap, de longs trajets entre le travail et le domicile, etc.) mais aussi subjectif (telle dépense jugée de luxe chez l'un est considérée comme de première nécessité chez l'autre, etc.)

---

<sup>1924</sup> Sur la théorie de l'échange et ses variantes, voy. not. Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, p. 96 ; F. DEBELVA, *ibidem*, pp. 73-77.

<sup>1925</sup> A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, « Livre V. Du revenu du souverain ou de la république », trad. fr. de G. Garnier, 1881, à partir de l'édition revue par A. Blanqui en 1843, pp. 96-97, version électronique disponible sur <http://classiques.uqac.ca> (consulté le 22 décembre 2015).

<sup>1926</sup> En langue originale : « *Tax is the price we pay for a civilised society* » (US Supreme Court Justice, Oliver Wendell Holmes Jr., *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100, dissenting opinion (21 November 1927) cité in R. HAPPÉ, « Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share » in *Beyond boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management* (J. FREEDMAN, éd.), Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, p. 162).

<sup>1927</sup> Voy. not. C.C., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1. ; C.C., 19 avril 2006, n° 52/2006, B.4.1.

<sup>1928</sup> En ce sens, voy. not. F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, *op. cit.*, p. 96.

<sup>1929</sup> J.S. MILL, *Principles of Political Economy*, Boston, C.C. Little & J. Brown, 1848, p. 352. En ce sens, voy. F. DEBELVA, *International Double Taxation and the Right to Property*, *op. cit.*, p. 78 (à paraître chez IBFD).

<sup>1930</sup> En ce sens, voy. F. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, *op. cit.*, p. 98.

Cette part de subjectivité a conduit à l'abandon de cette théorie à la faveur d'une théorie qui lui est fréquemment rapprochée, la théorie de la capacité contributive.

503. Aussi moderne soit-elle dans sa mise en pratique, la théorie de la capacité contributive a des assises anciennes. L'idée selon laquelle un individu ne devrait contribuer aux charges publiques qu'en fonction de ses facultés économiques a traversé les siècles au travers des travaux de Thomas d'Aquin (XIII<sup>e</sup> siècle), de Vauban (1633-1707), de Montesquieu (1689-1755) et même d'Adam Smith (1723-1790)<sup>1931</sup>.

Si ce dernier véhicule, comme nous l'avons vu, une conception de l'impôt-échange, il défend également, au titre de la première des quatre maximes-clés auxquelles doivent obéir les impôts en général, que « les sujets d'un État doivent contribuer au soutien du gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'État »<sup>1932</sup>. Il lui semble en effet juste que les dépenses qui sont faites pour l'avantage commun de toute la société soient supportées par une « contribution générale de toute la société, à laquelle chaque différent membre contribue, le plus équitablement possible, dans la proportion de ses facultés »<sup>1933</sup>.

Le principe de capacité contributive exprime une idée simple : on ne peut imposer un contribuable au-delà de sa capacité financière. Un individu ne pourrait effectivement fournir à la collectivité plus qu'il ne possède ou ne reçoit. L'application concrète de cette idée n'est pas pour autant aisée<sup>1934</sup>. Comment mesurer la capacité financière<sup>1935</sup> ? Que prendre en compte<sup>1936</sup> ? En Belgique, le concept de capacité contributive ne peut faire, de surcroît, l'objet d'une définition uniforme en raison de l'autonomie fiscale reconnue aux collectivités fédérées.

504. À la différence de nombreux pays européens, la Belgique ne reconnaît pas au principe de capacité contributive de statut constitutionnel, ni même de statut juridique. La valeur du

---

<sup>1931</sup> B. COLMANT, *Des temps provisoires, une année imprécise. Recueil de chroniques 2010-2011*, Limal, Anthemis, 2011, pp. 11 à 13.

<sup>1932</sup> A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Livre V, *op. cit.*, p. 105.

<sup>1933</sup> A. SMITH, *ibidem*, p. 96

<sup>1934</sup> Il peut en effet être affirmé que le calcul de la capacité contributive comporte toujours une part, même infime, de subjectivité. En ce sens, voy. not. M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, P.U.F., 1978, p. 129.

<sup>1935</sup> Quels éléments doivent être pris en compte pour calculer la capacité contributive d'un contribuable ? Ses revenus, son capital, son épargne ? La détermination de l'assiette de la capacité contributive est aussi une question idéologique car elle demande de savoir si les revenus sont directement protégés par le droit de propriété ou seulement après perception de l'impôt.

<sup>1936</sup> La capacité contributive doit-elle être calculée isolément pour chaque type d'impôt ou au regard de l'ensemble des impôts à payer, voire de l'ensemble des charges fiscales et parafiscales à acquitter ? Cette question est liée à celle de l'étendue du contrôle de l'impôt confiscatoire. Selon que la capacité contributive est calculée isolément ou globalement, le contrôle de l'impôt confiscatoire sera plus ou moins étendu. Pour une réponse à ces questions, voyez notamment l'examen détaillé auquel se sont livrés Messieurs Loeckx et Van Dionant dans le cadre du précis *Éléments de la science des impôts*. Selon eux, la capacité contributive peut se déduire d'éléments objectifs, tels que le revenu, le patrimoine, l'épargne et la dépense, et d'éléments subjectifs, tels que les besoins et l'évaluation personnelle des biens : Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, *op. cit.*, pp. 99-116.

principe de capacité contributive est controversée<sup>1937</sup>. Mais on s'accorde à dire qu'il jouit, à tout le moins, d'une valeur politique<sup>1938</sup>.

L'absence de principe de capacité contributive dans notre Constitution serait due à son caractère originellement libéral<sup>1939</sup>. Il n'empêche que le poids historique de ce principe et sa participation à la réalisation de la justice redistributive ont rendu inévitable sa prise en compte par les juridictions en tant que mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire<sup>1940</sup>.

#### *b) Le devoir de payer l'impôt en fonction de sa capacité contributive ?*

505. À défaut d'un texte juridique, la juridicité du principe de capacité contributive pourrait être tirée de la pression exercées par les *stakeholders*. Nous avons effectivement montré que la pression exercée par ces derniers en faveur d'un comportement fiscalement responsable s'apparentait à une norme obligatoire sanctionnée<sup>1941</sup>. Ce principe admis, il importe de se pencher sur la *portée* du principe de capacité contributive: pourrait-on tirer du principe de capacité contributive l'obligation, et non le simple droit, de payer l'impôt en fonction de ses facultés contributives ?

Une telle conception se trouve déjà en germe chez Adam Smith lorsqu'il écrit qu'il lui semble juste que les dépenses qui sont faites pour l'avantage commun soient supportées par une « contribution générale de toute la société, à laquelle chaque différent membre contribue, le plus équitablement possible, dans la proportion de ses facultés »<sup>1942</sup>. En l'effet, l'usage de l'indicatif présent – « contribue » – est en général interprété en droit comme renvoyant à une obligation.

La question n'a actuellement pas suscité beaucoup d'attention en Belgique. C'est qu'en l'absence d'un fondement juridique exprès, une telle extension du principe de capacité contributive semble largement théorique.

506. Si on peut admettre qu'une obligation puisse être logée dans le principe de capacité contributive, encore faut-il pouvoir en définir la nature.

---

<sup>1937</sup> Y. HOUGARDY, « La capacité contributive », in *Liber Amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 142 ; X. PARENT, « Le principe d'égalité et les discriminations fiscales au sein de la famille », in *Situations de fait ou de droit en droit fiscal belge de la famille* X. PARENT (dir.), C.U.P., Bruxelles, Larcier, 2005, p. 22.

<sup>1938</sup> L'absence de consécration constitutionnelle dénote dans le paysage européen et « se concilie mal avec l'importance et le rôle de la fiscalité dans une social-démocratie moderne » (M. BOURGEOIS & E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », in *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation* (M. VERDUSSEN & N. BONBLED, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1592).

<sup>1939</sup> Les Constitutions luxembourgeoise et néerlandaise, tout aussi libérales, présentent la même lacune (M. BOURGEOIS, « Constitutional framework of the different types of income », in *The concept of tax – EATLP. Congress* (dir. B. PEETERS), Naples, E.A.T.L.P., 2005, chapitre 1.4., point 1.4.2.2.

<sup>1940</sup> Telle est la thèse que nous défendions dans l'étude suivante: A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, n<sup>os</sup> 5-6, pp. 331-372.

<sup>1941</sup> Voy. nos réflexions *supra* n<sup>o</sup> 493.

<sup>1942</sup> A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Livre V, *op. cit.*, p. 96

Les réflexions d'Adam Smith renvoient plus à une obligation politique qu'à une obligation morale<sup>1943</sup>. D'après lui, « la dépense du gouvernement est, à l'égard des individus d'une grande nation, comme les frais de régie sont à l'égard des copropriétaires d'un grand domaine, qui sont obligés de contribuer tous à ces frais à proportion de l'intérêt qu'ils ont respectivement dans ce domaine »<sup>1944</sup>. Il s'ensuit que le paiement de l'impôt représente une sorte d'obligation contractuelle dont le fondement résiderait dans le contrat qui unit tous les individus d'une même nation, autrement dit le « contrat social » cher au philosophe Jean-Jacques Rousseau.

L'idée de « contrat fiscal » a depuis lors émergé<sup>1945</sup>. Nous l'avons déjà noté lors de l'exposé des finalités de l'impôt<sup>1946</sup>. Ce contrat inédit, qui jouit d'une symbolique forte, implique des droits et des obligations de la part des citoyens, mais aussi de l'État et des autorités. Parmi les obligations à charge des citoyens figure nécessairement le paiement de l'impôt. Tout individu est, sauf dans le rare cas d'apatridie, le ressortissant d'un État. Or l'État doit nécessairement assurer la couverture de ses dépenses. Et l'impôt représente la principale source de recettes des États modernes. « C'est là une vérité fondamentale qu'on a trop tendance à perdre de vue – tous les services que l'État rend aux citoyens doivent être payés par eux, principalement par la voie de l'impôt. Et si les citoyens exigent et obtiennent plus de services qu'ils ne sont disposés à lui payer, ils en supporteront malgré tout la charge, mais cette fois-ci par la voie de l'inflation et de l'érosion monétaire »<sup>1947</sup>.

---

<sup>1943</sup> Des études ont montré que le taux d'« immoralité fiscale » était plus haut dans les pays dits « romans », tels que la France, l'Italie, le Portugal et l'Espagne, que dans les autres pays européens dit « nordiques », qui recouvrent l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la Grande-Bretagne, l'Irlande, les Pays-Bas, la Norvège, la Suède et l'Allemagne (J. ALM & B. TORGLER, « Culture Differences and Taxes Morale in the United States and in Europe », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, Iss. 2, 2006, Table 5: Tax Morale in Europe and in the United States). Si le clivage s'explique en partie par la tradition religieuse en vigueur – d'un côté, la morale catholique, de l'autre, la morale protestante – des études ont montré que la morale catholique ne formait pas un obstacle au respect de l'obligation fiscale (Ph. DELHAYE (Mgr), « Aspect moral du problème de l'impôt », in *L'exacte perception de l'impôt/De juiste belastingheffing*, actes du colloque de l'Institut belge de finances publiques tenu le 15 mai 1972 sous la présidence du baron Jean Van Houtte/Acta van het colloquium door het Belgisch Instituut voor Openbare Financiën op 15 mai 1972 gehouden onder het voorzitterschap van Baron Jean Van Houtte, Bruxelles, Bruylant, 1973, p. 356). Le clivage Nord/Sud s'explique alors davantage par le régime politique en vigueur dans ces pays, lequel prend racine dans la tradition religieuse mais a su prendre son autonomie au fil des siècles. En dépit de ces études, il faut néanmoins concéder que l'évitement de l'impôt se heurte bien souvent en pratique à des considérations de morale fiscale et de justice sociale. Déjà en 1924, Jens P. Jensen estimait que l'évitement formel, bien qu'il soit licite, n'était pas pour autant justifié du point de vue de la morale au motif que « ceux qui profitent de l'évitement sont principalement ceux qui peuvent se payer les services de comptables ou d'experts fiscaux ; et la charge éludée par ces contribuables trop habiles retombe sur les autres, puisque l'impôt doit atteindre le rendement prévu » (J. P. JENSEN, *Problems of public finances*, New York, Thomas Y. Crowell Company, 1924, p. 187 cité in Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980, p. 146 note 213).

<sup>1944</sup> A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Livre V, *op. cit.*, p. 105.

<sup>1945</sup> Sur la notion de « contrat fiscal », voy. not. M. LEROY, « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 4, p. 418 ; O. JÉRUSALMY, « Fraude fiscale en Belgique Présentation des données de base (1/2) », *Financité*, avril 2017 disponible [www.financite.be](http://www.financite.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019) ; L. P. FELD & B. S. FREY, « Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation », *Law & Policy*, Vol. 29, Iss. 1, 2017, pp. 102-120.

<sup>1946</sup> Voy. *supra* n° 271.

<sup>1947</sup> Fr. LOECKX & R. VAN DIONANT, *Éléments de la science des impôts*, Tome I, *op. cit.*, pp. 163-164 ; Th. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977, pp. 25-26.

507. Une telle conception se retrouve défendue en Italie et en Espagne, deux pays où le principe de capacité contributive jouit d'une assise constitutionnelle<sup>1948</sup>.

En Italie, l'obligation de contribuer aux dépenses publiques en fonction de ses facultés se présente ainsi comme un corollaire de l'appartenance à une communauté organisée<sup>1949</sup>. L'objectif d'une telle obligation est de réaliser une société socialement et économiquement équitable<sup>1950</sup>. Comme de coutume dans les États dits « à idéologie sociale », le principe de capacité contributive, reconnu constitutionnellement, est connecté au principe de solidarité, lui aussi reconnu constitutionnellement. C'est ainsi que les taxes environnementales sont justifiées sur la base du principe de capacité contributive<sup>1951</sup>.

Pour ce qui est de l'Espagne, autre pays où le principe de capacité contributive jouit d'une assise constitutionnelle, et autre pays « à idéologie sociale », la Cour suprême a interprété la notion de capacité contributive comme signifiant, d'une part, que chacun doit être taxé en proportion de son salaire respectif et des circonstances et, d'autre part, que chacun doit contribuer au bien public et aux dépenses lorsqu'il bénéficie de ces services et a les moyens d'y contribuer via ses revenus, son capital ou sa fortune<sup>1952</sup>. On en déduit que l'Espagne entend également le principe de capacité contributive dans sa double signification de droit et d'obligation.

### *B. La création d'un « cadastre des fortunes »*

508. L'absence d'un impôt généralisé sur la fortune, en tant qu'expression sensible de la capacité financière d'un individu, est régulièrement pointée du doigt. L'économiste français Thomas Piketty défend, dans son célèbre ouvrage « *Le Capital au XXI<sup>e</sup> siècle* », la mise en œuvre d'un impôt mondial sur le capital en vue de mettre fin à la concentration extrême des richesses atteinte de nos jours<sup>1953</sup>.

Il n'existe pas d'impôt sur la fortune en Belgique, à la différence de la France, qui connaît depuis 1989 une telle forme d'impôt<sup>1954</sup>.

---

<sup>1948</sup> Le principe de capacité contributive est consacré à l'article 53 de la Constitution italienne et à l'article 31.1 de la Constitution espagnole.

<sup>1949</sup> X. « Equality and other taxes than income taxes : endowment and environmental taxation » in *Eucotax Wintercourse 2010 Uppsala Universitet (Uppsala)* – « The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties) », Contributi di sintesi, luglio 2010, © Luiss Guido Carli, p. 218, disponible sur <http://static.luiss.it> (consulté le 13 septembre 2017).

<sup>1950</sup> Voy. not. D. GRABHERR, J. LELIÈVRE-DAMIT, C. MALRIN, e.a., « Equality and ability to pay in national tax systems, including differences in taxation of ordinary income, capital gains income and social security tax » in *Eucotax Wintercourse 2010 Uppsala Universitet (Uppsala)* – « The principle of equality in taxation (constitutional law, European law, WTO and tax treaties) », Contributi di sintesi, luglio 2010, © Luiss Guido Carli, p. 16, disponible sur <http://static.luiss.it> (consulté le 13 septembre 2017).

<sup>1951</sup> Voy. not. X. « Equality and other taxes than income taxes ... », *op. cit.*, p. 236.

<sup>1952</sup> Décision n° 27/1981 citée in X. « Equality and other taxes than income taxes ... », *op. cit.*, pp. 218-219. Voy. aussi P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Economica y Sistema Fiscal*, Madrid, Marcial Pons Librero Editor, 1998.

<sup>1953</sup> T. PIKETTY, *Le capital au XXI<sup>e</sup> siècle*, Paris, Seuil, 2013.

<sup>1954</sup> À l'origine, l'impôt dit de « solidarité sur la fortune » (ISF) s'appliquait sur tout le patrimoine net qui dépassait un certain seuil. Il a été remplacé en 2018 par un impôt plus limité, qui comme son intitulé l'indique (« impôt sur la fortune immobilière » – IFI), ne s'applique qu'au patrimoine immobilier net dépassant un certain montant.



L'impôt sur la fortune est un sujet épineux qui n'échappe pas au clivage idéologique. Ses partisans sont ainsi plutôt de gauche tandis que ses détracteurs sont plutôt de droite<sup>1955</sup>.

Avant d'envisager la création d'un tel impôt, à échelle nationale, européenne ou mondiale, encore faut-il pouvoir disposer d'informations suffisantes. Telle est la vocation du non moins controversé « cadastre des fortunes ».

509. Le patrimoine des riches particuliers se compose de liquidités, d'un peu d'or, mais surtout de titres financiers, c'est-à-dire des actions ou des obligations émises par l'État ou par des entreprises privées<sup>1956</sup>. C'est pourquoi l'économiste Gabriel Zucman, suivi par des ONG<sup>1957</sup>, propose de créer un cadastre financier mondial. Celui-ci permettrait de prendre connaissance de la capacité financière des particuliers, et donc de leur capacité à contribuer aux charges publiques. Ces charges se rapportent, dans une proportion croissante, à des problèmes de dimension mondiale, tels que le réchauffement climatique, les mouvements migratoires ou l'augmentation de la dette publique<sup>1958</sup>.

Chaque pays possède déjà un dépositaire central auprès de qui les titres financiers (actions, obligations et parts de fonds d'investissement) sont enregistrés. Les titres apatrides (c'est-à-dire émis par des sociétés américaines sur un marché européen) sont, quant à eux, immobilisés auprès d'Euroclear (Belgique) ou Clearstream (Luxembourg). Ces registres pourraient être fusionnés sous un même cadastre mondial. Celui-ci devrait être complété par les informations relatives aux produits dérivés, qui ne sont actuellement pas répertoriés auprès des dépositaires centraux afin d'offrir une vue exhaustive de la richesse financière mondiale.

510. L'identification des bénéficiaires effectifs constitue un principe fondamental de la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme. Quoique le principe était déjà acquis auparavant, l'affaire des « *Panama Papers* » a imposé, avec la force de l'évidence, « qu'un manque de transparence sur les bénéficiaires effectifs peut faciliter le blanchiment d'argent, la corruption et la fraude fiscale. Les réponses à ces problèmes doivent être complémentaires et liées entre elles »<sup>1959</sup>.

---

<sup>1955</sup> Lors des élections fédérales de 2014, Ecolo, le PS et le PTB s'étaient ainsi montrés favorables à l'instauration d'un impôt sur la fortune, à l'inverse du MR, du FDF, du CDH et du PP (voy. not. V. GENOT & O. MOUTON, « Charges sur le travail, impôt sur la fortune... la position des différents partis », *Trends.levif.be*, 30 avril 2014 (consulté le 13 avril 2019)). Plus récemment, Paul Magnette, tête de liste du PS aux élections européennes, plaide en faveur d'un impôt européen sur la fortune (« Paul Magnette veut un impôt européen sur la fortune », *Le Soir.be*, 18 mars 2019 (consulté le 13 avril 2019)).

<sup>1956</sup> G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 19.

<sup>1957</sup> L'ONG britannique *Christian Aid* a également inscrit parmi ses priorités la création d'un registre public des propriétaires effectifs (A. ELBRA & R. ECCLESTON, « Introduction: business, civil society and the "new" politics of corporate tax justice: paying a fair share? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, p. 11).

<sup>1958</sup> G. ZUCMAN, *op. cit.*, p. 114. En ce sens, voy. aussi C. CHAVAGNEUX : « Combattre les paradis fiscaux: ce qui a été fait et ce qui devrait être fait », rapport réalisé pour Eva Joly, députée européenne du groupe Vert/Ale, mars 2015, p. 46, disponible sur [www.greens-efa-service.eu](http://www.greens-efa-service.eu) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>1959</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 39. Voy. aussi la communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2016) 451 final, 5 juillet 2016, pp. 5-6.



La crise économique ayant montré qu'on ne pouvait pas se reposer exclusivement sur la diligence des institutions bancaires afin de garantir l'intégrité des marchés, les autorités européennes ont décidé de prévoir, au travers d'une Quatrième directive anti-blanchiment<sup>1960</sup>, l'établissement d'un registre central des bénéficiaires effectifs dit « registre UBO<sup>1961</sup> ».

L'objectif d'un tel registre est au moins double : d'une part, il s'agit de permettre aux autorités publiques d'avoir une meilleure connaissance de la fortune des contribuables, d'autre part, il s'agit de miser sur le pouvoir régulateur de la transparence en vue de pousser les acteurs à déclarer leurs revenus avant que quelqu'un d'autre – un lanceur d'alerte par exemple – ne le fasse à leur place<sup>1962</sup>.

511. La Quatrième directive anti-blanchiment a été transposée en droit belge via la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. Cette loi a fait l'objet d'un avis de la CPVP (désormais : APD) pris à la lumière du RGPD qui était alors sur le point d'entrer en application<sup>1963</sup>.

Le registre UBO est opérationnel, en Belgique, depuis le 31 octobre 2018<sup>1964</sup>. Il a été instauré par l'Administration générale de la Trésorerie du SPF Finances, dont un service spécialement créé à cette fin est chargé de recueillir, conserver, gérer et contrôler la qualité des données enregistrées<sup>1965</sup>.

L'accès au registre est soumis au paiement d'une contribution administrative dont le montant doit être fixé par arrêté ministériel<sup>1966</sup>. L'accès est gratuit pour les autorités compétentes dans le domaine de la lutte contre le blanchiment<sup>1967</sup>.

---

<sup>1960</sup> Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (Quatrième Directive anti-blanchiment), *J.O.U.E.*, L 141, 5 juin 2015.

<sup>1961</sup> « UBO » est l'abréviation de « *Ultimate Beneficial Owner* ».

<sup>1962</sup> Sur le pouvoir régulateur de la transparence fiscale dans le contexte des « *media leaks* », voy. not. L. JOHNSON, « Whistleblowing and investigative journalism: reputational damage and the private governance of aggressive tax planning », *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 272-276.

<sup>1963</sup> CPVP, Avis n° 24/2017 du 24 mai 2017 concernant l'avant-projet de loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (CO-A-2017-019).

<sup>1964</sup> La date limite pour compléter le registre UBO était le 30 septembre 2019. Une politique de tolérance administrative a toutefois été décrétée pour les retardataires étant entendu que les enregistrements devant avoir lieu avant le 31 décembre 2019 selon la Quatrième directive anti-blanchiment, la politique de tolérance prendra définitivement fin à cette date.

<sup>1965</sup> Articles 73 et 74 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M. B.*, 6 octobre 2017. L'accès au Registre UBO se fait en s'identifiant sur le portail *MyMinfinPro*.

<sup>1966</sup> Article 14 de l'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO, *M.B.*, 14 août 2018 (ci-après : « arrêté royal d'exécution "UBO" »)

<sup>1967</sup> Article 75, alinéa 3, de la loi du 18 septembre 2017.

Par « bénéficiaires effectifs », la loi du 18 septembre 2017 vise les personnes physiques qui possèdent ou contrôlent une des entités juridiques identifiées par ou en vertu de la loi du 18 septembre 2017<sup>1968</sup>. Quoique le registre UBO s'inscrive dans le cadre des réglementations anti-blanchiment, il faut souligner qu'il ne se limite pas aux entités assujetties à ces réglementations, mais s'applique à toute organisation, personne morale ou construction juridique<sup>1969</sup>. Quatre catégories d'entités juridiques sont concrètement visées : (i) les sociétés constituées en Belgique, (ii) les trusts et fiduciaires administrées depuis la Belgique, (iii) les associations (internationales) sans but lucratif (ci-après : « a(i)sbl ») et fondations constituées conformément à la loi belge sur les ASBL<sup>1970</sup> ainsi que (iv) les constructions juridiques similaires aux fiducies ou aux trusts<sup>1971</sup>.

Il résulte de l'implémentation du « registre UBO » en Belgique que les données relatives aux sociétés belges sont désormais compilées dans quatre banques de données distinctes : la Centrale des bilans de la Banque nationale, le registre de commerce, la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE) et le « registre UBO ». Toutes ces banques de données sont accessibles publiquement, directement depuis Internet, ou après démarche individuelle auprès du responsable de la banque de données.

512. Alors que la Quatrième directive anti-blanchiment était transposée en droit belge, une Cinquième directive anti-blanchiment voyait déjà le jour<sup>1972</sup>. Cette directive contient une série de modifications quant au « registre UBO », en particulier l'extension de l'accès au registre « à tout membre du grand public »<sup>1973</sup> et l'interconnexion des registres nationaux par l'intermédiaire d'une plateforme centrale européenne<sup>1974</sup>.

---

<sup>1968</sup> L'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 définit la notion de « bénéficiaire effectif » comme « la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent le client, le mandataire du client ou le bénéficiaire des contrats d'assurance-vie, et/ou la ou les personnes physiques pour lesquelles une opération est exécutée ou une relation d'affaires nouée ». Il précise ensuite, pour chaque catégorie d'entité juridique, ce qu'il faut entendre par « possédant ou contrôlant en dernier ressort le client, le mandataire du client ou le bénéficiaire des contrats d'assurance-vie ».

<sup>1969</sup> Voy. not. A. CLAES, « Loi anti-blanchiment revisitée : nouvelles obligations et responsabilités », *Fiscologue*, n° 1536, 2017, p. 8.

<sup>1970</sup> Les fondations et a(i)sbl ne sont pas expressément visées par la Quatrième directive anti-blanchiment, mais le législateur belge a choisi de les soumettre au même régime que les trusts et fiducies.

<sup>1971</sup> Article 74, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 18 septembre 2017. En pratique, l'identification des entités juridiques concrètement visées par le registre UBO est toutefois discutée. Voy. not. J. VAN DYCK, « Registre UBO : cumul de tous les 'bénéficiaires effectifs' », *Fiscologue*, n° 1581, 2018, p. 1 ; J. VAN DYCK « Entrée d'informations dans le registre 'UBO' : jusqu'au 30 novembre 2018 », *Fiscologue*, n° 1576, 2018, p. 4.

<sup>1972</sup> Directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE (Cinquième directive anti-blanchiment), *J.O.U.E.*, L 156, 19 juin 2018).

<sup>1973</sup> Article 30.5, c), de la Quatrième directive anti-blanchiment tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup>, 15) de la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>1974</sup> Article 30, § 10, de la Quatrième directive anti-blanchiment tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup>, 15) de la Cinquième directive anti-blanchiment.

L'arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du « registre UBO » (ci-après : l'arrêté royal d'exécution)<sup>1975</sup> intègre déjà les modifications introduites par la Cinquième directive anti-blanchiment quant au « registre UBO »<sup>1976</sup>.

513. Les conditions et modalités d'accès au registre représentent un aspect très sensible pour des questions évidentes de vie privée<sup>1977</sup>. La Cinquième directive anti-blanchiment laisse aux États membres, en application de leur droit national et conformément aux règles en matière de protection des données, le soin de fixer le niveau de transparence requis, tout en faisant une distinction entre, d'une part, les sociétés et, d'autre part, les trusts, fiducies et constructions juridiques similaires<sup>1978</sup>.

Les fondations et a(i)sbl ne sont pas expressément visées par les Quatrième et Cinquième directives anti-blanchiment, mais le législateur belge a choisi de les soumettre au même régime que les trusts et fiducies<sup>1979</sup>.

514. Dans le premier cas, l'article 6 de l'arrêté royal d'exécution prévoit que les données relatives aux bénéficiaires effectifs des sociétés reprises dans le registre sont accessibles :

1° aux autorités compétentes ;

À l'origine, l'administration fiscale avait été privée d'accès au registre UBO, mais la possibilité a rapidement été prévue par une loi déjà évoquée<sup>1980</sup>, la loi du 26 mars 2018<sup>1981</sup> « en ce qui concerne un contribuable déterminé » « afin d'assurer la juste perception de l'impôt »<sup>1982</sup>.

---

<sup>1975</sup> Arrêté royal du 30 juillet 2018 relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO, *M.B.*, 14 août 2018. Voy. aussi l'arrêté royal du 12 mai 2019 (*M.B.*, 28 mai 2019) qui exécute l'article 322, § 1<sup>er</sup>, al. 2, du C.I.R. 1992. en déterminant les conditions et modalités de consultation du registre des bénéficiaires effectifs (UBO). Pour un commentaire de l'arrêté royal du 30 juillet 2018, voy. not. S. SCARNA, « Le registre UBO », *Dr. pén. entr.*, 2019, liv. 2, pp. 150-158.

<sup>1976</sup> Le registre « UBO » a fait l'objet de divers avis de la CPVP (désormais : APD). Voy. CPVP, avis n° 46/2017 du 20 septembre 2017 ayant pour objet un projet d'arrêté relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO (avis non publié) ; CPVP, avis n° 68/2017 du 22 novembre 2017 ayant pour objet les articles 145 à 147 inclus de l'avant-projet de loi portant des dispositions diverses en matière de relance économique, de cohésion sociale, de lutte contre la fraude fiscale et de modernisation des procédures de recouvrement (CO-A-2017-072) ; APD, avis n° 115/2018 du 7 novembre 2018 ayant pour objet l'arrêté royal pris en exécution de l'article 322, § alinéa 2, du Code des Impôts sur les revenus 1992 déterminant les conditions et modalités de consultation du registre des bénéficiaires effectifs (CO-A-2018-119) ; APD, avis n° 43/2018 du 23 mai 2018 ayant pour objet une demande d'avis portant sur un arrêté royal relatif aux modalités de fonctionnement du registre des bénéficiaires effectifs (CO-A-2018-031). Les avis de l'Autorité de protection des données sont disponibles sur [www.privacycommission.be](http://www.privacycommission.be) (consulté le 29 décembre 2019).

<sup>1977</sup> En ce sens, voy. G. GOYVAERTS & S. DEMEULENAERE, « Volet préventif du blanchiment de capitaux » in *Manuel de droit fiscal 2017-2018* (A. TIBERGHIE, dir.), Wolters Kluwer Belgium, Liège, 2018, p. 2382.

<sup>1978</sup> Considérants n° 27 et 28 de la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>1979</sup> SLCE, avis 63.630/2 du 4 juillet 2018 sur un projet d'arrêté royal « relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO », *M.B.*, 14 août 2018, p. 64631.

<sup>1980</sup> Sur les échanges internationaux de renseignements à des fins fiscales en vertu de la directive DAC 5, voy. *supra* n° 300.

<sup>1981</sup> Loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale *M.B.*, 30 mars 2018.

<sup>1982</sup> Nouvel article 322, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, du C.I.R. 92. Quoique l'arrêté royal d'exécution « UBO » ne mentionne pas expressément l'article 322 du C.I.R. 92, on peut penser qu'il détermine également les conditions et les modalités de la consultation prévue par l'article 322 du C.I.R. 92 dès l'instant où les autorités fiscales figurent clairement parmi les autorités compétentes visées par l'arrêté royal d'exécution (J. VAN DYCK, « Entrée d'informations dans le registre 'UBO' : jusqu'au 30 novembre 2018 », *Fiscologue*, n° 1576, 2018, p. 4).

2° aux entités assujetties qui tombent sous le coup du volet préventif de la législation anti-blanchiment (exécution de leurs obligations en matière de vigilance à l'égard de la clientèle) ;

3° à tout membre du grand public.

Nouveauté de la Cinquième directive anti-blanchiment, l'accès du grand public au registre se justifie par le fait que la confiance du « grand public dans les marchés financiers dépend dans une large mesure de l'existence d'un régime précis de divulgation qui assure la transparence en ce qui concerne les bénéficiaires effectifs et les structures de contrôle des sociétés et autres entités juridiques ainsi que de certains types de fiducie/trust et de constructions juridiques similaires »<sup>1983</sup>. L'objectif d'une telle mesure, qui étend l'exigence de transparence fiscale au-delà de l'administration vers le public en général, est par ailleurs d'instaurer un contrôle démocratique (ou plutôt de rétablir un contrôle social). Sont de fait spécialement visés par « tout membre du grand public » les journalistes d'investigation<sup>1984</sup>. En ce sens, la Cinquième directive anti-blanchiment souligne, dans ses considérants, que « le renforcement du contrôle public contribuera à la prévention du recours abusif à des entités et constructions juridiques, y compris de l'évasion fiscale »<sup>1985</sup>. Autrement dit, on attend de ce contrôle social qu'il amène les intéressés – les « ultra-riches » – à limiter spontanément le recours à la planification fiscale, dès lors que tout comportement discutable pourra donner lieu à une dénonciation sur la place publique (effet dissuasif)<sup>1986</sup>.

Cette politique n'est pas nouvelle. Elle avait déjà présidé la création, par les révolutionnaires français, d'un registre foncier, lequel existe désormais dans tous les pays du monde, en ce compris en Belgique<sup>1987</sup>, sans que cela semble heurter les défenseurs de la vie privée.

515. En réponse à la remarque formulée par la défunte CPVP, qui jugeait qu'un accès sans restriction n'était pas proportionnel aux objectifs du registre<sup>1988</sup>, l'accès du grand public a cependant été limité aux informations visées à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, 1°, 4° à 7°, 9° et 11° à 15° de l'arrêté royal d'exécution, parmi lesquelles figurent notamment le nom, le mois de

---

<sup>1983</sup> Considérant n° 32 de la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>1984</sup> En ce sens, voy. not. Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 50.

<sup>1985</sup> Considérant n° 35 de la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>1986</sup> Notons déjà que l'auteur de la dénonciation ne pourra pas se voir reconnaître le statut de « lanceur d'alerte » dès lors que ce statut ne peut être reconnu qu'en cas de divulgation d'informations secrètes ou confidentielles.

<sup>1987</sup> G. ZUCMAN, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017, p. 114. Gabriel Zucman souligne, à cet égard, que le maintien de ce registre ne crée pas de tollé et ne fait pas l'objet d'abus. Certes, de tels registres ne reprennent qu'une partie de la richesse d'un individu, la richesse immobilière. Il n'empêche que la richesse d'un individu se calculait, à l'époque de l'instauration dudit registre, au nombre de terres, et non de titres financiers. Les registres fonciers donnaient donc une indication fiable sur la richesse d'un individu. Et c'est d'ailleurs pour lutter contre les privilèges de l'ancien régime que ces registres ont été instaurés en tant qu'outil de contrôle social.

<sup>1988</sup> CPVP, avis n° 43/2018 du 23 mai 2018 ayant pour objet une demande d'avis portant sur un arrêté royal relatif aux modalités de fonctionnement du registre des bénéficiaires effectifs, § 10. Voy. aussi la Cinquième directive anti-blanchiment dont le considérant n° 34 souligne qu'« un juste équilibre devrait, notamment, être recherché entre l'intérêt du grand public à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et les droits fondamentaux des personnes concernées. L'ensemble des données devant être mises à la disposition du public devrait être limité, défini de manière claire et exhaustive, et être de nature générale, de manière à réduire au minimum le préjudice susceptible d'être causé aux bénéficiaires ».

naissance, l'année de naissance, la nationalité, le pays de résidence, les intermédiaires éventuels, ...<sup>1989</sup>. Ces informations, dont certaines sont déjà disponibles au *Moniteur belge*, ne peuvent être demandées que sur la base du numéro BCE ou du nom de l'entreprise. Le seul nom, non accompagné du prénom dont l'accès est exclu, peut être toutefois évocateur. C'est pourquoi des familles se seraient résolues à modifier le nom de leur entreprise (en cas d'activités commerciales) ou de leur société civile (en cas de gestion de patrimoine familial), qui contient souvent le nom d'un ou plusieurs membres, en vue de préserver leur anonymat<sup>1990</sup>.

Vu les inquiétudes formulées en termes de vie privée et de protection des données, le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal d'exécution précise qu'un tel accès est jugé proportionnel à l'objectif poursuivi par la loi du 18 septembre 2017<sup>1991</sup>, à savoir de permettre aux « redevables d'information »<sup>1992</sup> de donner une identification précise des « bénéficiaires effectifs ». Il avance, en outre, les cinq motifs suivants pour justifier l'accès au grand public :

- i. Cet accès public est prévu à l'article 1, 15), c) de la Cinquième directive anti-blanchiment ;
- ii. Cet accès sera limité aux informations mentionnées dans l'arrêté royal d'exécution ;
- iii. Ces informations ne pourront être accessibles que sur la base du numéro BCE ou du nom de l'entreprise ;
- iv. Toute consultation par un membre du grand public ne pourra se faire qu'après identification de la personne avec sa carte e-ID ;
- v. Les logs des consultations seront conservés conformément à l'article 15, § 2 de l'arrêté royal d'exécution et aux exigences de la CPVP<sup>1993</sup>.

La consultation du registre se fait, en principe, sans en alerter les bénéficiaires effectifs<sup>1994</sup>. Les données sont enregistrées et conservées pour une durée de dix ans<sup>1995</sup>. Il est toutefois prévu que l'Administration de la Trésorerie peut limiter, à la demande d'un bénéficiaire effectif, l'accès à tout ou partie des informations. Une telle dérogation ne peut toutefois être prévue s'agissant des autorités compétentes. L'Administration apprécie alors au cas par cas le caractère exceptionnel des circonstances. Le bénéficiaire effectif doit démontrer que « cet accès l'exposerait à un risque disproportionné, un risque de fraude, d'enlèvement, de chantage, extorsion, harcèlement, de violence ou d'intimidation ou lorsque le bénéficiaire effectif est un mineur ou est autrement frappé d'incapacité »<sup>1996</sup>.

---

<sup>1989</sup> Sont donc exclus le prénom, le jour de naissance, l'adresse de résidence et le numéro d'identification au Registre national des personnes physiques ou à la Banque-carrefour de la sécurité sociale.

<sup>1990</sup> Voy. not. E. VANBRUSSEL, « Les familles fortunées font tout pour éviter le "registre des riches" », *L'Echo.be*, 26 septembre 2018 (consulté le 26 septembre 2018).

<sup>1991</sup> Article 74 de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>1992</sup> La définition de « redevable d'information » inclut toutes les entités juridiques visées par l'obligation de communiquer les informations relatives à leurs bénéficiaires effectifs au registre UBO.

<sup>1993</sup> Rapport au Roi précédant l'arrêté royal d'exécution « UBO », Commentaire des articles, article 9. Sur les principes de base relatifs aux traitements de données à caractère personnel, voy. not. C. DE TERWANGNE, « Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel et à sa licéité » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 87-142. Voy. aussi *infra* nos 1200 et s.

<sup>1994</sup> Article 15 de l'arrêté royal d'exécution « UBO ».

<sup>1995</sup> Article 16, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal d'exécution « UBO ».

<sup>1996</sup> Article 16, § 2, de l'arrêté royal d'exécution « UBO ».

516. Dans le second cas – lorsque la demande d'accès se rapporte aux a(i)sbl, fondations, trusts, fiducies et autres constructions juridiques similaires – l'article 7 de l'arrêté royal d'exécution énonce que les données relatives aux bénéficiaires effectifs enregistrées dans le registre sont accessibles :

1° aux autorités compétentes;

Les mêmes remarques valent que dans le premier cas.

2° aux entités assujetties qui tombent sous le coup du volet préventif de la législation anti-blanchiment (exécution de leurs obligations en matière de vigilance à l'égard de la clientèle) ;

3° à toute autre personne ou organisation démontrant un intérêt légitime ;

Conformément aux prescriptions de la Cinquième directive anti-blanchiment<sup>1997</sup> et à l'observation formulée par la Section de Législation du Conseil d'État<sup>1998</sup> à la lumière du droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel<sup>1999</sup>, les données du registre ne sont pas ici accessibles à tout membre du grand public, mais seulement à toute personne physique ou morale démontrant un intérêt légitime. L'intérêt légitime doit être lié à la lutte contre le blanchiment d'argent, au financement du terrorisme ou aux activités criminelles sous-jacentes connexes<sup>2000</sup>. Sans doute que des ONG telles que *Transparency International* dont l'objet social porte sur la lutte contre la corruption pourrait se voir reconnaître un tel intérêt légitime. L'affirmation est moins évidente pour ce qui est des journalistes d'investigation et des lanceurs d'alerte.

Quoique la formulation de l'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal d'exécution soit ambiguë quant à l'étendue des données accessibles<sup>2001</sup>, le FAQ mis à disposition par le SPF Finances<sup>2002</sup> confirme que les personnes démontrant un intérêt légitime n'ont accès, à l'instar de tout membre du grand public dans le premier cas, qu'aux informations du registre visées aux articles 3, paragraphe 2, 1°, 4° à 7°, 9°, 11° et 12° et 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, 1°, 4° à 7°, 10° et 11° de l'arrêté royal d'exécution. Ces informations ne peuvent être demandées que sur la base du numéro d'entreprise ou la dénomination du redevable d'information pour lequel la demande est introduite ou le nom, prénom et la date de naissance du bénéficiaire effectif pour lequel la demande est introduite. Dans le cas d'une société dont une entité intermédiaire est une a(i)sbl,

---

<sup>1997</sup> Article 31.4, alinéa 1<sup>er</sup>, c), de la Quatrième directive anti-blanchiment tel que modifié par la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>1998</sup> SLCE, Avis 63.630/2 du 4 juillet 2018 sur un projet d'arrêté royal « relatif aux modalités de fonctionnement du registre UBO », *M.B.*, 14 août 2018, p. 64629. La SLCE a estimé qu'il fallait étendre la restriction prévue par l'article 31.4, alinéa 1<sup>er</sup>, c), de la Quatrième directive anti-blanchiment tel que modifié par la Cinquième directive anti-blanchiment aux bénéficiaires effectifs des associations (internationales) sans but lucratif et aux fondations, même s'ils ne sont pas expressément visés par ladite disposition.

<sup>1999</sup> Comme nous l'avons déjà mentionné, le considérant n° 34 de la Cinquième directive anti-blanchiment prévoit qu'« un juste équilibre devrait, notamment, être recherché entre l'intérêt du grand public à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et les droits fondamentaux des personnes concernées ».

<sup>2000</sup> Article 10, § 3, de l'arrêté royal d'exécution « UBO ».

<sup>2001</sup> En énonçant « afin d'avoir accès aux informations du registre visées aux articles ... », l'article 10, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal d'exécution « UBO » ne semble pas exclure l'accès aux autres informations du registre. Disposant que « les membres du grand public visés à l'article 6, 3°, peuvent avoir accès aux informations visées », l'article 9, § 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal limite plus explicitement les données du registre accessibles à cette catégorie de personnes.

<sup>2002</sup> SPF Finances – Trésorerie, *FAQ : Registre UBO - Mis à jour au 2 avril 2019*, p. 18, point 18, disponible sur [www.fin.belgium.be](http://www.fin.belgium.be) (consulté le 18 avril 2019).

fondations, trust, fiducie ou construction juridique similaire, le FAQ précise que les informations relatives aux bénéficiaires effectifs de ces entités ne seront accessibles qu'aux personnes démontrant un intérêt légitime.

4° à toute personne qui introduit une demande écrite à l'Administration de la Trésorerie, pour les a(i)sbl, fondation, trusts, fiducie et construction juridique similaire qui contrôlent une société, a(i)sbl ou fondation.

### Conclusion du troisième chapitre

517. La réaction d'indignation suscitée par les « *media leaks* » est à la fois le révélateur et le déclencheur d'un rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée dans le domaine fiscal.

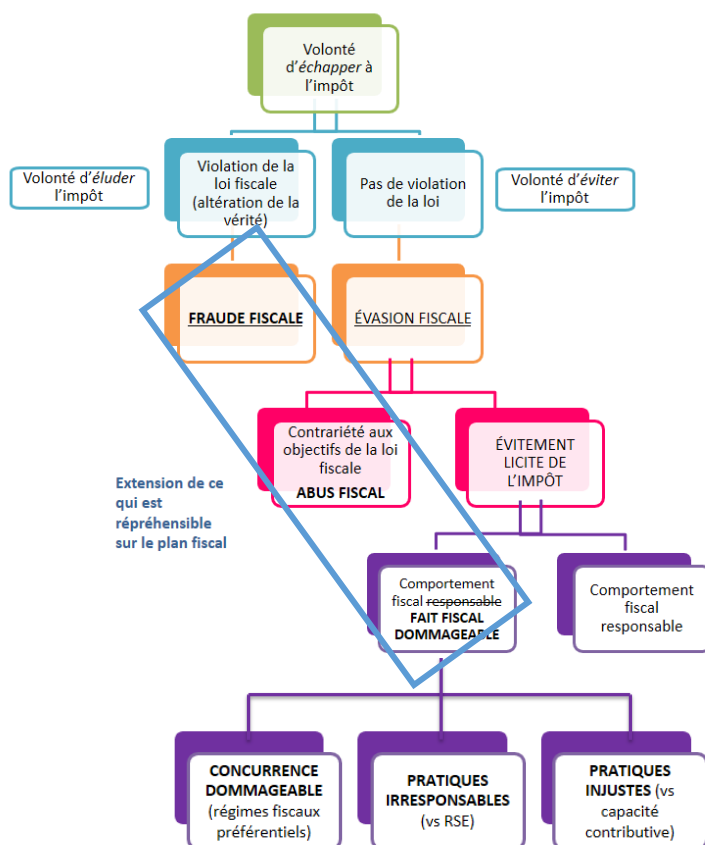
L'étau se resserre considérablement autour des comportements tolérables en droit fiscal. Des organes non étatiques, tels que les médias, les organisations non gouvernementales et les lanceurs d'alerte, participent dorénavant à la définition de ce qu'il faut tenir pour acceptable en droit fiscal<sup>2003</sup>. Ce fait inédit conduit à une inévitable concurrence normative dans la définition du comportement fiscal répréhensible, ce qui vient remettre en cause le monopole séculaire de l'État dans la définition de l'impôt.

Les pratiques fiscales mises au jour par les *medias leaks* n'ont pas tant choqué parce qu'elles étaient illégales ou abusives que parce qu'elles étaient irresponsables ou injustes. Ce faisant, la dénonciation quitte le champ de la légalité fiscale pour celui de la justice fiscale. Du reste, les contribuables ne sont pas les seuls dans le viseur des lanceurs d'alerte. Les États se voient aussi jeter l'opprobre dès lors qu'ils semblent avoir participé, consciemment ou non, à la situation de concurrence fiscale dommageable.

518. Le schéma suivant permet de visualiser l'extension du prisme de la déviance dans le domaine fiscal.

---

<sup>2003</sup> En ce sens, voy. D. GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. BROWN, ed.), Ius Gentium, Comparative Perspectives on Law and Justice 12, London/New York, Springer/Dordrecht Heidelberg, 2012, p. 139. L'auteur renvoie à un « ailleurs du droit ».



### Conclusion du troisième titre

519. La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte s'inscrit dans un contexte politique particulier, celui de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'ère de la transparence.

Dans un tel contexte, on n'attend plus seulement des dénonciateurs qu'ils détectent les infractions fiscales, mais aussi qu'ils renforcent la transparence. Le discours ambiant est unanime : la fraude et l'évasion fiscales tirent leur succès du climat d'opacité. Il importe donc de renverser la tendance en créant une culture de la transparence propice à la vigilance et, ce faisant, à la dénonciation.

520. Les dénonciations à l'origine des *media leaks* témoignent d'une (r)évolution de la dénonciation fiscale dans deux directions : d'une part, en ce qui concerne l'objet de la dénonciation ; d'autre part, en ce qui concerne le mode de dénonciation.

Du point de vue de la définition des faits qui peuvent être dénoncés, les dénonciations à l'origine des scandales fiscaux portent sur des faits fiscaux qui ne sont pas nécessairement illégaux, soit qu'ils sont condamnés par l'État au travers de mesures anti-abus, soit qu'ils sont condamnés par le marché au travers des principes de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise et de justice fiscale. Du point de vue du mode de dénonciation, la dénonciation participe tant à l'exécution



des lois fiscales qu'à la *corporate governance*. Outil d'exécution privée des lois, elle représente une technique de gestion des risques et de contrôle interne des entreprises à part entière. Cette métamorphose traduit un changement radical dans la perception de l'impôt – les entreprises ne voient plus l'impôt comme un coût mais comme un atout commercial – mais aussi dans l'exécution et la définition des politiques fiscales – l'État perd son monopole séculaire en la matière.

La reconfiguration de la dénonciation fiscale à l'heure des lanceurs d'alerte provoque en vérité un bouleversement des fonctions traditionnellement assignées à la dénonciation. Selon un double mouvement de « managérialisation » et de « démocratisation » que nous aurons l'occasion d'illustrer au fil de l'étude, la dénonciation acquiert de nouvelles fonctions à côté de la fonction traditionnelle d'exécution privée des lois, et plus étroitement du bon fonctionnement de la justice. La dénonciation se présente également comme un outil de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise, et plus précisément d'*accountability*<sup>2004</sup>. Les entreprises, et spécialement les multinationales, doivent rendre des comptes à la société au même titre que les États. La perspective d'être dénoncé exerce alors un effet dissuasif tandis que la dénonciation engage la responsabilité de celui qui est dénoncé, vis-à-vis des tribunaux (responsabilité juridique), de son secteur (responsabilité professionnelle) et/ou de la société (responsabilité sociale).

521. Comme nous allons le voir dans la deuxième partie de l'étude, le droit a peu à peu accueilli ces profondes mutations.

La Directive sur les lanceurs d'alerte rend compte, à son échelle, du rétrécissement de la liberté dans le domaine fiscal<sup>2005</sup>. Dans le domaine de l'impôt des sociétés, elle s'applique tant à la dénonciation des dispositifs transfrontières frauduleux qu'aux dispositifs transfrontières abusifs. Elle s'applique aussi aux infractions aux règles européennes relatives aux aides d'États à caractère fiscal. Aussi complexes soient-elles, toutes ces infractions fiscales ne peuvent effectivement être portées à la connaissance des autorités publiques qu'en comptant sur le concours de sources internes, de lanceurs d'alerte.

Reste que la directive néglige un pan important des faits dénoncés dans les *media leaks* : les pratiques fiscales irresponsables ou injustes en ce qu'elles ne témoignent pas du paiement d'une part d'impôts « juste ». De tels comportements ne sont en vérité sanctionnés par aucune disposition de *hard law* à l'heure actuelle. Ils ne peuvent donc pas donner lieu à une sanction étatique conformément au principe de légalité. Ils peuvent en revanche déclencher une sanction sociale, laquelle peut être sévère (dévaluation des actions en bourse, perte d'investisseurs, perte de clientèle, ...) et basculer malgré tout dans le registre juridique au travers du droit à la réputation.

---

<sup>2004</sup> En ce sens, voy. not. W. FEUGERE, « La protection des lanceurs d'alerte, un enjeu sociétal (éditorial) », *Cah. dr. entr.*, 2019, n° 3, p. 3.

<sup>2005</sup> Article 2., § 1<sup>er</sup>, c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

## CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

---

522. À l'entame de cette première partie, nous nous interrogeons sur le surplus de légitimité dont bénéficie la dénonciation par un lanceur d'alerte. Il apparaît que ce surplus de légitimité réside dans le passage de la conception traditionnelle à la conception moderne, passage qui préfigure l'institutionnalisation d'un nouveau type de dénonciateur, le « lanceur d'alerte ».

La dénonciation « traditionnelle » ou « légale » couvre le signalement de faits contraires à la loi à une autorité publique en vue de déclencher une réaction. C'est la première forme de dénonciation à être apparue au cours de l'histoire. Elle poursuit une logique « instrumentale »<sup>2006</sup> en ce sens qu'elle est instrumentalisée par le pouvoir en vue de garantir l'exécution des politiques qu'il adopte. Le dénonciateur agit en qualité de sujet. Systématiquement adoptée par les régimes autoritaires et totalitaires, la dénonciation traditionnelle nourrit nécessairement un *a priori* négatif dans l'imaginaire collectif. Cette conception renvoie ainsi prioritairement à l'image du traître et du « collabo ». La dénonciation traditionnelle se décline en deux modalités, selon que la procédure judiciaire est de type accusatoire ou inquisitoire. Dans le premier cas, le dénonciateur peut agir en justice pour son compte et celui de l'État. Il a droit à une récompense pour la mission publique exercée. Dans le second cas, la défense de l'intérêt public est réservée à un officier ministériel, le Ministère public. Le premier cas de figure apparaît davantage dans des pays de tradition individualiste et protestante – tels que les États-Unis – tandis que le second cas de figure se présente plutôt dans des pays de tradition étatiste et catholique – tels que la France et la Belgique.

La dénonciation « moderne » ou « éthique » vise, quant à elle, le signalement de faits répréhensibles à une autorité capable de déclencher une réaction. Cette conception poursuit une logique « démocratique » en ce sens qu'elle attend du particulier qu'il se comporte, non pas comme un sujet, mais comme un citoyen doté de la liberté d'expression en vue de contrôler le pouvoir constitué. Cette conception émerge plusieurs fois au cours de l'histoire, mais elle est

---

<sup>2006</sup> Jean-François Foegle exprime l'ambivalence inhérente au concept de « lanceur d'alerte » en Europe au travers de la double conception de la liberté d'expression proposée par Robert Post (R. POST, *Constitutional Domains – Democracy, Community, Management*, Cambridge (MA), Harvard University Press, 1995): « Là où la conception « démocratique » de la liberté d'expression vise à favoriser la participation des citoyens à la vie publique en garantissant la possibilité d'une expression politique dans la sphère publique, la conception « managériale » de celle-ci est marquée par une logique instrumentale : la liberté d'expression n'est favorisée et rendue possible que dans les hypothèses où celle-ci permet aux pouvoirs publics de mener à bien des objectifs déterminés ». En son sens « démocratique », le lancement d'alerte se conçoit ainsi comme une extension de la liberté d'expression, laquelle est protégée juridiquement parce qu'elle constitue, pour reprendre l'expression de la Cour européenne des droits de l'homme, « l'un des fondements essentiels d'une société démocratique, l'une des conditions primordiales de son progrès et de l'épanouissement de chacun ». En son sens « managérial » ou « monitoire » (de l'anglais « *monitor* »), le lancement d'alerte est encouragé et favorisé dans les hypothèses où il permet de réaliser des objectifs de politique publique, qu'ils soient internationaux, européens ou nationaux. Il est donc instrumentalisé par les pouvoirs, publics et privés. Voy. J.-Ph. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOISSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 110. Dans le même sens, voy. aussi, W. VANDEKERCKHOVE, « Freedom of expression as the « broken promise » of whistleblower protection », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016. Dans la presse, voy. aussi P. MBONGO, « Manning, Snowden... Deux questions sur les "lanceurs d'alerte" », *The Huffington Post.fr*, 31 juillet 2013 (consulté le 8 août 2017). Sur la conception instrumentale (« *whistleblower like a monitor* »), voy. spéc. B. FASTERLING, « Whistleblower Protection : A Comparative Law Perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 340-345.

rapidement dévoyée en faveur de la conception instrumentale de la dénonciation. Cette conception renvoie en général à l'image du héros et de la vigie citoyenne. Elle n'est toutefois pas à l'abri de controverses<sup>2007</sup>. Cette conception a refait une percée spectaculaire avec l'apparition de la figure du « lanceur d'alerte ». Si cette figure remonte à la philosophie grecque, il faut attendre la Révolution française et la reconfiguration de la dénonciation à l'aune de l'idéal républicain pour qu'elle pénètre le registre politique et juridique. Aux États-Unis, elle serait, en substance, déjà présente dans la conception qu'ont les pères fondateurs de la liberté d'expression. Ce n'est toutefois que dans les années '70 que l'idée est formalisée dans le débat public à la suite du scandale des « *Pentagon Papers* ».

523. Les deux conceptions – traditionnelle et moderne – donnent encore lieu à deux déclinaisons selon que la dénonciation est effectuée par un citoyen (« *private citizen* ») ou par un agent de l'État (« *public servant* »). Dans le premier cas, la dénonciation est dite privée ou civique. Dans le second cas, la dénonciation est dite officielle. La dénonciation civique et la dénonciation officielle ont, à l'origine, étaient façonnées en tant qu'expression de la dénonciation traditionnelle. Cela s'explique par le fait que la dénonciation moderne est, comme son nom l'indique, récente.

Le tableau ci-dessous synthétise les deux conceptions ici modélisées.

	DÉNONCIATION CONTEMPORAINE			
	DÉNONCIATION TRADITIONNELLE		DÉNONCIATION MODERNE	
Conception	Conception instrumentale		Conception démocratique	
Objet	Dénonciation de faits illégaux Dénonciation « légale »	Gestion des risques		Dénonciation de faits répréhensibles Dénonciation « éthique »
Type	Conception américaine ( <i>whistleblowing</i> )	Conception franco-belge	Conception américaine ( <i>whistleblower</i> )	Conception française
Origine	Antiquité <i>Qui Tam</i>	Moyen Âge français Procédure romano-canonique	<i>Pentagon Papers</i> Activisme de Ralf Nader	Parrèsia Révolution française – conception républicaine
Perception	<i>Tattletale</i> VS <i>Whistleblower</i>	Collabo, traître	<i>Tattletale</i> VS <i>Whistleblower</i>	Vigie citoyenne, héros
Tradition juridique	Procédure accusatoire Protestantisme	Procédure inquisitoire Catholicisme	<i>First Amendment</i> – <i>Freedom of Speech</i>	10 CEDH – Liberté d'expression

<sup>2007</sup> L'accueil réservé à Edward Snowden aux États-Unis est un exemple frappant. Poursuivi pénalement au titre de traître par le gouvernement, Edward Snowden a fait l'objet d'opinions nuancées dans la presse. Voy. not. N. FICK, « Was Snowden hero or traitor? Perhaps a little of both », *The Washington Post.com*, 19 janvier 2017, (consulté le 12 septembre 2019).

<b>Tradition politique</b>	Individualisme Libéralisme	Étatisme Démocratie sociale	Individualisme Libéralisme	Étatisme Démocratie sociale
<b>Modalités</b>	<i>Bounty Model, Duty Model, Structural Model</i>	<i>Duty Model Structural Model</i>	<i>Structural Model Anti-Retaliation Model</i>	<i>Structural Model Anti- Retaliation Model</i>

524. Dans le domaine fiscal plus particulièrement, la réception juridique du phénomène des lanceurs d’alerte fiscale bouleverse l’institution de la dénonciation dans trois directions.

La dénonciation fiscale s’inscrit, tout d’abord, dans un contexte politique particulier : celui de la transparence fiscale. Axe cardinal des politiques fiscales actuelles, la transparence est censée renforcer la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales, mettant un terme au règne du secret qui a perduré durant des siècles. La dénonciation fiscale suppose ensuite un changement de mentalité dans la façon de collecter des informations au stade de l’établissement de l’impôt. Le législateur ne fait plus seulement appel à la vigilance des fonctionnaires, mais aussi à celle des personnes privées, invitées ou tenues de communiquer des informations à propos de tiers. Le changement de mentalité opéré par le phénomène des lanceurs d’alerte n’est pas seulement procédural. Il est aussi substantiel : les lanceurs d’alerte ne dénoncent pas tant des pratiques illégales que des pratiques injustes, contraires aux standards éthiques en vigueur. Ce que John Doe, le lanceur d’alerte à l’origine des « *Panama Papers* » dénonce effectivement, ce n’est pas tant la violation de la loi que l’échec du droit et du système juridique à réduire les inégalités sociales<sup>2008</sup>.

La deuxième partie de l’étude vise précisément à examiner la façon dont le législateur, qu’il soit belge, européen ou français, a accueilli ces bouleversements.

---

<sup>2008</sup> B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016, pp. 405-409.



## DEUXIÈME PARTIE

---

# LA RÉCEPTION JURIDIQUE DU PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE

### INTRODUCTION

---

525. La plupart des gouvernements du monde ont récupéré cette « manie » humaine que constitue la dénonciation dans le dessein de servir leurs politiques, mais en prenant le soin, comme en Belgique, de dédramatiser le geste au moyen d'une terminologie en rupture avec l'idée de dénoncer.

De par son champ d'application, ses finalités, ses modalités, sa légitimité, le droit de la dénonciation peut toutefois considérablement varier d'un pays à un autre. Ainsi, on observe que « selon l'importance de la place de l'administration publique dans un État donné, la protection sera plus appuyée précisément sur les agents publics »<sup>2009</sup>. Par exemple, on constate qu'en Belgique, pays de tradition étatiste, où le respect de l'intérêt général repose sur les agents de l'État et non sur les citoyens, c'est avec la loi du 15 septembre 2013, qui organise la dénonciation dans la fonction publique, que le *whistleblowing* a percé le droit national.

Dans le prolongement des réflexions livrées quant à l'institutionnalisation de la dénonciation dans la première partie de l'étude, il est cependant possible de dégager quelques grandes tendances qui forment ce que nous avons appelé l'« architecture générale du droit de la dénonciation ».

526. La Directive sur les lanceurs d'alerte adoptée, l'édification d'un système d'alerte fiscale en droit belge est devenue inéluctable. Mais la Belgique, à la différence de pays de plus en plus nombreux, ne partage pas de tradition de l'alerte.

Dans ce travail de transposition, le législateur belge peut cependant compter sur deux sources de normes : d'une part, l'expérience étrangère<sup>2010</sup> ; d'autre, part, les développements supranationaux en matière de *whistleblowing*.

527. À la lumière de ces considérations, nous divisons la présente partie en trois titres.

Le premier titre analyse les principes et les règles qui gouvernent la dénonciation dans les pays qui ont déjà accueilli la figure du lanceur d'alerte, en l'occurrence les États-Unis, la France et le Royaume-Uni. Réalisée à l'aune des modèles que nous avons construits dans la première

---

<sup>2009</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 79

<sup>2010</sup> En ce sens, la recommandation n° 25 du rapport de la Commission « *Panama Papers* » invite le législateur à mettre en place un statut légal des lanceurs d'alerte à la lumière des expériences légales observées à l'étranger. L'annexe 5 du rapport revient sur l'expérience de deux pays à côté de la Belgique : la France et les États-Unis.

partie de l'étude, l'analyse de droit comparé poursuit une finalité fonctionnelle<sup>2011</sup>. Elle est par ailleurs focalisée sur la loi en son sens matériel. Le droit comparé se présente donc exclusivement comme une *source d'inspiration*.

Le deuxième titre situe le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale au sein du cadre juridique supranational. Source d'inspiration, le droit supranational peut également être une *source d'obligation* pour la Belgique, comme le rappelle la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Enfin, le dernier titre se penche sur le droit belge, examinant la réception du phénomène des lanceurs d'alerte au sein d'un droit de la dénonciation encore en construction. Chemin faisant, nous glissons au fil de la deuxième partie d'une démarche générale et englobante vers une démarche centrée sur le droit belge de la dénonciation fiscale.

## TITRE I. LA RÉCEPTION DU PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE EN DROIT COMPARÉ

---

### Introduction

528. Le présent titre expose, dans une perspective comparatiste, l'architecture générale du droit de la dénonciation.

Nous avons choisi de mettre l'accent sur les États-Unis<sup>2012</sup> et la France<sup>2013</sup> dès lors que les normes juridiques prises par ces deux pays à propos des lanceurs d'alerte ont sensiblement participé au façonnage du « lancement d'alerte » tel qu'il est encouragé sur la scène internationale et européenne<sup>2014</sup>. Les États-Unis se rapportent au modèle individualiste tandis que la France relève du modèle étatiste. Le clivage coïncide avec la distinction que l'on fait

---

<sup>2011</sup> Pour rappel, nous procédons à du « comparatisme de modélisation », selon l'expression usitée par Marc Verdussen. Cette méthode consiste « à mettre en perspective son propre espace normatif, soit pour mieux en comprendre les particularités, soit à l'inverse pour tenter de transcender ces dernières et les inscrire dans un horizon plus vaste » (M. VERDUSSEN, « Le droit constitutionnel sera comparé ou ne sera plus » in *En hommage à Francis Delpérée. Itinéraires d'un constitutionnaliste*, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 1646). Voy. *supra* Partie liminaire, n° 27.

<sup>2012</sup> La législation (*law*) américaine est disponible en *open access* sur le site Internet du *Legal Information Institute* (*Cornell Law School*), un groupe de chercheurs, d'ingénieurs et d'éditeurs qui s'efforce à rendre accessible gratuitement la législation américaine : [www.law.cornell.edu](http://www.law.cornell.edu) (consulté le 18 octobre 2019). Dans le même esprit et en partenariat également avec le *Legal Information Institute*, le projet « Oyez », un site Internet disponible sur [www.oyez.org](http://www.oyez.org) (consulté le 19 octobre 2019) a pour ambition de donner facilement accès à la jurisprudence de la Cour Suprême des États-Unis. Les arrêts sont publiés dans leur intégralité et accompagnés d'un résumé des faits et de la décision de la Cour, ainsi que des enregistrements vocaux (avec retranscription écrite) des plaidoiries et de la sentence. Les opinions des juges sont par ailleurs accessibles via le site Internet officiel du Ministère de la Justice disponible sur <https://supreme.justia.com> (consulté le 19 octobre 2019).

<sup>2013</sup> Les textes législatifs et réglementaires français sont disponibles en ligne sur le site Internet du *Journal officiel de la République française* : [www.journal-officiel.gouv.fr](http://www.journal-officiel.gouv.fr) (consulté le 18 octobre 2019).

<sup>2014</sup> En ce sens, voy. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 8.

traditionnellement entre les pays de *Common Law* et les pays de *Civil Law*<sup>2015</sup>. Quelques remarques sont aussi consacrées au droit britannique<sup>2016</sup> dès l'instant où le Royaume-Uni est fort d'une expérience du « *Qui Tam* » de près de 1.000 ans. Pays de *Common Law*, le Royaume-Uni a ceci étant fait preuve de perméabilité à la tradition européenne, arborant un modèle à tendance étatiste.

L'examen comparatiste ici proposé ne vise pas à l'exhaustivité. Il ne nous a pas semblé utile de détailler les divers régimes juridiques, mais plutôt d'en dégager, selon une approche fonctionnelle, la logique juridique et historique dans le prolongement des réflexions livrées dans le précédent chapitre. Certaines lois ou amendements récents ne sont donc pas abordés, sans que cela n'impacte la pertinence de notre raisonnement.

529. Le présent titre se compose de trois chapitres. Les deux premiers chapitres, consacrés respectivement aux États-Unis et à la France, suivent une structure identique. Le troisième chapitre, consacré au droit britannique, est plus bref puisque nous avons choisi de focaliser notre attention sur le droit français et le droit américain car ils représentent les deux sources d'inspiration du concept européen de lancement d'alerte.

## Chapitre 1. L'architecture générale du droit de la dénonciation aux États-Unis

### Introduction

530. Si la présence d'une législation protectrice des lanceurs d'alerte est, en général, observée dans les pays ayant une tradition de *Common Law*, c'est aux États-Unis que l'on retrouve les lois relatives au *whistleblowing* les plus anciennes au monde<sup>2017</sup>. Dominé par le « *Bounty Model* », le droit américain emprunte également des éléments de « *Duty Model* » dans le domaine pénal.

Parmi les lois qui prévoient une récompense financière pour le *whistleblower*, trois textes méritent tout particulièrement notre attention, le *False Claims Act*, le *Sarbanes-Oxley Act* et l'*IRS Whistleblower Act*. Seul le *False Claims Act* a intégré le principe antique du *Qui Tam*. Les deux autres textes prévoient également l'octroi d'une récompense, mais sans accorder corrélativement le droit d'ester en justice.

531. Le présent chapitre se compose de trois sections. Dans une première section, nous présentons la dénonciation traditionnelle ou légale. Dans une deuxième section, nous revenons sur l'apparition de dispositifs de dénonciation dans le cadre de la vie professionnelle. Cette

---

<sup>2015</sup> Pour rappel, la « *Common Law* » désigne « les règles de droit établies par la jurisprudence, et, de façon plus large, le système de droit des pays anglophones qui découle du droit anglais » (M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, p. 622 (Glossaire juridique anglais-français)).

<sup>2016</sup> La législation britannique est disponible sur le site Internet du Gouvernement: [www.legislation.gov.uk](http://www.legislation.gov.uk) (consulté le 18 octobre 2019).

<sup>2017</sup> J. SCHWARTZ MIRALLES, « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 1.



tendance amorce un élargissement de la dénonciation aux faits qui ne sont pas illégaux mais qui sont contraires aux règles éthiques attendues dans le secteur concerné. Ceci nous amène à la troisième section, qui fait le point sur l'état de la dénonciation d'intérêt public, aujourd'hui spontanément associée à la figure du lanceur d'alerte.

## Section 1. La dénonciation traditionnelle

532. La dénonciation traditionnelle ou légale existe généralement dans le domaine pénal (§ 1) et dans le domaine fiscal (§ 2). À l'origine, elle concerne des faits commis par une personne physique.

### § 1. La dénonciation pénale

533. C'est au travers du « *False Claims Act* » (ci-après : FCA), dit « loi Lincoln », que le principe du *Qui Tam* s'est invité en droit américain (A). Comme la plupart des pays du monde, les États-Unis connaissent la dénonciation des crimes et délits (B). Ils dénotent cependant dans le paysage de l'exécution des lois en ce qu'ils encouragent les entreprises à mettre en place des programmes de dénonciation interne grâce à la perspective d'une réduction de peine (C).

#### A. Le *False Claims Act*

534. Alors en pleine Guerre de Sécession (1861-1865), les États-Unis d'Amérique, dirigés par Abraham Lincoln, ont besoin d'être approvisionnés rapidement, mais ils n'ont pas la capacité de vérifier la qualité, ni de leurs contractants ni de leurs marchandises<sup>2018</sup>. Pourtant, ce contrôle est capital dès lors que l'armée de l'Union a, plusieurs fois, fait les frais d'abus de la part de contractants peu scrupuleux (chevaux et mules en mauvaise santé, rations de nourriture périmées ou encore armes et munitions défectueuses). C'est alors que l'idée jaillit d'emprunter un vieux principe anglais, le « *Qui Tam* ».

Si les Américains se tournent vers ce qui allait un jour soutenir le « *whistleblowing* », le *Qui Tam*, et adoptent le *False Claims Act*, c'est donc pour faire face à des circonstances exceptionnelles : une situation d'urgence, de guerre et de défaillance<sup>2019</sup>.

---

<sup>2018</sup> Voy. not. T. BOYER, « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs. droit d'alerte », *Management & Avenir*, 2013, n° 4, p. 93 ; D.D. PITZER, « The Qui Tam Doctrine : A Comparative Analysis of its Application in the United States and the British Commonwealth », *Texas International Law Journal*, Vol. 7, Iss. 3, 1972, pp. 415-440 ; T.M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 65, disponible sur <http://digitalcommons.law.seattleu.edu/sjsj/vol11/iss2> (consulté le 11 mai 2017) ; J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, « Conclusion : le pouvoir obscur de la délation » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 212-213.

<sup>2019</sup> Voy. not. T. BOYER, *op. cit.*, p. 94. En ce sens, voy. aussi J. MARCHAND, « Le droit d'alerter, entre transparence et secret », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 2.

535. Dans la droite ligne du *Qui Tam*, le FCA permet à un citoyen (« *private citizen* ») d'intenter une action en justice et de garder un pourcentage du montant de la confiscation imposée au défendeur en guise de dédommagement<sup>2020</sup>.

Tel que rédigé à ses origines, le FCA se lisait comme suit:

« The person bringing said suit and prosecuting it to final judgment shall be entitled to receive one-half the amount of such forfeiture, as well as one-half the amount of the damages he shall recover and collect; and the other half thereof shall belong to and be paid over to the United States; and such person shall be entitled to receive to his own use all costs the court may award against the defendant, to be allowed and taxed according to any provision of law or rule of court in force, or that shall be in force in suits between private parties in said court: Provided, That such person shall be liable for all costs incurred by himself in the case, and shall have no claim therefor on the United States »<sup>2021</sup>.

536. Le FCA a ensuite connu quelques maladies de jeunesse<sup>2022</sup>. Des abus de la part d'informateurs conduisent certains juges, peu enclins au principe du « *Qui Tam* », à livrer une interprétation très stricte du FCA. D'autres, au contraire, se montrent très (trop) tolérants quant aux conditions d'admissibilité de l'action « *Qui Tam* ».

Ces péripéties mènent à l'adoption d'une version révisée du FCA en 1943 très restrictive, ce qui lui vaut de tomber en désuétude par manque d'efficacité<sup>2023</sup>.

Mais tandis que les déboires du « *Qui Tam* » conduisent à son abolition au Royaume-Uni<sup>2024</sup>, ils produisent exactement l'effet inverse aux États-Unis. Prêtant davantage d'attention aux scandales du moment qu'à l'expérience anglaise du « *Qui Tam* », le gouvernement américain décide, dans les années '80, de remettre le FCA au goût du jour dans l'optique de faire face à des scandales à répétition impliquant des contractants de l'État et fortement médiatisés<sup>2025</sup>.

537. Depuis les années '80, plusieurs révisions ont touché le FCA<sup>2026</sup>. La première en date, survenue en 1986, a pour objet de renforcer le principe du *Qui tam* au travers de trois mesures phares : le montant minimal de récompense garanti en cas de succès ; la simplification de la procédure ; l'extension des catégories de personnes ayant droit à une récompense<sup>2027</sup>.

---

<sup>2020</sup> Voy. not. J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, Vol. 78, Nbr 3, Art. 2, 2000, pp. 555-556; E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, p. 302.

<sup>2021</sup> 36 U.S.C. § 3493 (1874) cité in E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, p. 302.

<sup>2022</sup> Sur les déboires du FCA, voy. not. J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 556-561.

<sup>2023</sup> Ces abus ont conduit à un durcissement de l'interprétation du FCA par les tribunaux. Voy. not. J. RANDY BECK, *ibidem*, pp. 556-561.

<sup>2024</sup> J. RANDY BECK, *ibidem*, p. 548.

<sup>2025</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, p. 565. Ceci étant, nous verrons que l'octroi d'une récompense et l'anonymat du dénonciateur ont donné lieu à de nombreuses controverses en doctrine, de même que la constitutionnalité du principe même du *Qui Tam*.

<sup>2026</sup> Le FCA a été codifié en 1986 et révisé en 2009 (par le *Fraud Enforcement & Recovery Act*) et en 2010 (par le *Patient Protection & Affordable Care Act*). Sur ces révisions, voy. not. E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, pp. 305-318.

<sup>2027</sup> E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, p. 305.

La révision est justifiée comme suit<sup>2028</sup>.

*Primo* : la nécessité d'établir des incitants à la dénonciation des comportements frauduleux. Le Congrès pense que l'octroi de grandes récompenses va stimuler ceux qui ont connaissance d'activités frauduleuses à prendre le risque de parler<sup>2029</sup>. L'objectif de la récompense est donc bien de compenser l'action menée en justice par le dénonciateur et les risques importants pris par ce dernier.

*Secundo* : le manque de volonté du Département de la Justice de poursuivre les activités frauduleuses. Le *Qui Tam* est vu comme une façon de pallier le manque de volonté politique qui peut parfois saper l'exécution correcte de la loi. Cette justification est parfois invoquée pour légitimer la protection des lanceurs d'alerte qui s'évertuent à faire ce que l'État renonce à faire pour des raisons politiques. En Belgique et ailleurs, il est parfois allégué que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales manque de volonté politique<sup>2030</sup>.

*Tertio* : la limitation des ressources à disposition du gouvernement fédéral pour lutter contre la fraude. D'après le sénateur Charles Grassley, à l'origine de l'amendement de 1986, l'objectif de la réforme est bien d'encourager les procureurs privés (« *private attorneys general* ») à aider à l'exécution des lois et à protéger le Trésor en poursuivant les délits que le gouvernement ne sait pas poursuivre par manque de ressources adéquates<sup>2031</sup>.

538. Toujours en vigueur, le FCA permet aujourd'hui au « *relator* » de dénoncer toute fraude au gouvernement fédéral et d'obtenir en contrepartie une récompense<sup>2032</sup>.

À la différence de la majorité des législations relatives au lancement d'alerte, il n'est pas requis que le « *relator* » soit membre de l'entreprise dénoncée<sup>2033</sup>.

Dans les faits, la plupart des *relators* obtiennent néanmoins leurs informations en étant membre de l'organisation qu'ils dénoncent, au travers de l'accès restreint dont ils disposent aux informations privilégiées. Dans ce cas, le *relator* est qualifié, de façon informelle, de *whistleblower*<sup>2034</sup>.

---

<sup>2028</sup> J. RANDY BECK, *op. cit.*, pp. 562-563.

<sup>2029</sup> J. RANDY BECK, *ibidem*, p. 563.

<sup>2030</sup> Dans la presse belge, voy. not. F. MATHIEU, « Lutte contre la fraude fiscale : la grande hypocrisie du monde politique », *Le Soir.be*, 13 novembre 2017 (consulté le 7 juin 2019).

<sup>2031</sup> *False Claims Act Implementation: Hearing Before the Subcomm. on Administrative Law and Governmental Relations of the House Comm. on the Judiciary*, 101 st Cong., 2d Sess. 1-2 (1990) cité in E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, p. 304, note 118.

<sup>2032</sup> 31 U.S. Code § 3729. – *False claims Act*.

<sup>2033</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 666, note 67. Cette particularité est parfois négligée en doctrine. Olivier Leclerc mentionne ainsi que le *relator* est toujours un salarié : O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 25.

<sup>2034</sup> « False Claims Act », *Wikipédia EN* (consulté le 4 septembre 2018). Voy. aussi « SEC Whistleblower/ Dodd-Frank Act Reward Law - Q: Who is relator ? », [www.whistleblowers.org](http://www.whistleblowers.org) (consulté le 4 juin 2019).

Le FCA entend largement la notion de fraude. On vise tant la fraude à l'assurance-maladie que la corruption. La fraude fiscale est expressément exclue de son champ d'application dans la mesure où elle est visée par l'*IRS Whistleblower Act*<sup>2035</sup>.

Pour obtenir une récompense, l'information doit être originale, c'est-à-dire qu'elle ne doit pas être déjà connue du gouvernement, parce qu'en sa possession ou publique, sauf si le *relator* est la source originale des informations. Les informations inutiles ne méritent effectivement pas de récompense. Il y a donc une relation directe entre la valeur de l'information et la récompense octroyée<sup>2036</sup>.

539. L'octroi d'une récompense est directement subordonné au respect d'une procédure. Le *relator* est tenu de déposer plainte devant un tribunal fédéral de première instance (*United States district court*) et de réserver une copie au Procureur général (*Attorney General*), accompagné de tout élément de preuve sur lequel la dénonciation est fondée. Le Ministère de la Justice (*Department of Justice*) jouit d'un délai de 60 jours, après réception de la plainte, pour investiguer sur son bien-fondé. À la fin de cette période, le Procureur général doit prendre une décision. Ce n'est qu'à ce moment-là que la plainte est notifiée au défendeur et rendue publique. Soit le Procureur intervient et dirige alors l'enquête et les poursuites ; soit il n'intervient pas. Reste alors au *relator* la possibilité de poursuivre l'action à titre personnel. Cette possibilité de poursuivre seul l'action est remarquable et caractéristique du *Qui Tam*. Elle continue de susciter la controverse aux États-Unis car elle dénie aux autorités judiciaires le pouvoir discrétionnaire de poursuites.

En cas de condamnation ou d'accord transactionnel avec la partie défenderesse, le *relator* obtient entre 25 et 30 % de la condamnation ou du règlement, si le Procureur général n'a pas participé au procès, et entre 15 et 20 % s'il a participé<sup>2037</sup>. S'il s'avère que les informations n'étaient pas nouvelles ou que le *relator* a organisé et initié les faits, la récompense est réduite. Si le *relator* est condamné pénalement pour les faits qu'il a dénoncés, aucune récompense ne lui est allouée.

Les sommes récupérées dans le cadre du FCA sont, en général, très importantes. Suivant le rapport de l'OCDE « *Committing to Effective Whistleblower Protection* », le gouvernement américain récupérerait aux alentours de 1 milliard de dollars annuellement grâce à la mise en place de ce mécanisme<sup>2038</sup>.

À titre d'exemple, notons que le gouvernement américain a conclu en 2009 un accord à l'amiable avec le géant pharmaceutique Pfizer à hauteur de 2,3 milliards de dollars. 102 millions de cette pénalité ont été versés aux six lanceurs d'alerte. En 2012, un autre accord a été conclu avec un autre géant pharmaceutique : *GlaxoSmithKline*, à hauteur de 3 milliards de dollars : 96 millions ont été reversés au principal *relator*<sup>2039</sup>.

---

<sup>2035</sup> 31 U.S.C. § 3729(d) Exclusion.

<sup>2036</sup> E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, p. 310.

<sup>2037</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 68. Voy. aussi E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, *op. cit.*, pp. 304-305.

<sup>2038</sup> OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*, Paris, OECD, 2016, p. 66.

<sup>2039</sup> Données tirées de J. SCHWARTZ MIRALLES, « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 3-4.

540. L'effectivité du système de récompenses instauré par le FCA, tel que révisé en 1986, a conduit le législateur américain à étendre le système de l'intéressement à d'autres domaines<sup>2040</sup>, à tel point que le *Bounty Model* domine désormais le *Whistleblowing Law* aux États-Unis.

À la différence des lois *Qui Tam*, la plupart des lois de récompenses ne permettent néanmoins pas au *whistleblower* d'ester en justice. Strictement gratifiantes, elles ne lui permettent que de dénoncer les faits auprès d'une autorité qui mène elle-même l'enquête et intente un recours, le cas échéant. Si la plainte permet à l'État de recouvrer un certain montant, le dénonciateur reçoit une prime qui prend la forme d'un pourcentage du montant recouvert. De tels seuils ne sont pas prévus dans les lois *Qui Tam*<sup>2041</sup>.

Parmi les lois strictement « gratifiantes », le *Dodd-Frank Act* et le *IRS Whistleblower Act* sont les plus connus. Nous les abordons dans la suite du chapitre.

### B. La dénonciation des crimes et délits

541. Au-delà de la sauvegarde des intérêts financiers des États-Unis, le droit américain a rapidement encouragé la dénonciation des crimes et délits (« *information* ») commis par les agents de l'État.

Avant même que les États-Unis ne soient formellement constitués<sup>2042</sup>, un texte avait déjà été pris par le Second Congrès continental<sup>2043</sup> en vue d'obliger les agents publics ainsi que les habitants à dénoncer rapidement au Congrès ou à toute autre autorité compétente, tout mauvaise conduite, fraude ou délit, dont il aurait connaissance, commise par un agent ou une personne au service de l'État<sup>2044</sup>. La résolution du Congrès continental fait suite à la plainte déposée par dix marins de la marine nationale le 30 juillet 1778 et visant à destituer leur commandant en raison d'actes de torture sur des prisonniers britanniques<sup>2045</sup>. Considérés comme les premiers *whistleblowers* de l'histoire, c'est en leur mémoire que la date du 30 juillet a été reconnue en 2015 comme journée nationale des *whistleblowers*<sup>2046</sup>.

---

<sup>2040</sup> T.M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 665.

<sup>2041</sup> « IRS Whistleblowers Lawyers », *False Claims Act Resource Center*, disponible sur [www.falseclaimsact.com](http://www.falseclaimsact.com) (consulté le 11 février 2017).

<sup>2042</sup> Ce qui laisse entendre que la dénonciation est très ancrée dans la culture américaine.

<sup>2043</sup> Voy. not. S. KOHN, *The Whistleblower's Handbook: A Step-by-step Guide to Doing What's Right and Protecting Yourself*, Globe Pequot Press, 2011 cité in J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 11.

<sup>2044</sup> « That it is the duty of all persons in the service of the United States, as well as all other the inhabitants thereof, to give the earliest information to Congress or other proper authority of any misconduct, frauds or misdemeanors committed by any officers or persons in the service of these states, which may come to their knowledge » (Journals of the Continental Congress, 1774-1789, Vol. XI, 1778, May 2 – September, Washington, Government Printing Office, 1908, p. 732).

<sup>2045</sup> Voy. not. P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 4 ; N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 387 ; A. STEICHEN, « Le lanceur d'alerte fiscale – un statut en devenir ? », *JurisNews*, 2018, n°s 3-4, p. 1.

<sup>2046</sup> A. KOHN, « The Final Rule: Remember July 30th 1778 », 26 July 2017, disponible sur [www.whistleblowersblog.org](http://www.whistleblowersblog.org) (consulté le 25 mai 2019).

Formulée comme un devoir (« *duty* »), la dénonciation se rapproche de la dénonciation pénale établie par les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle. Elle s'en éloigne cependant en ce qu'elle est générale (« *any misconduct, frauds or misdemeanors* ») et s'applique à tout agent public ou citoyen. La justification ici à l'œuvre est par ailleurs étrangère au bon fonctionnement de la justice. La dénonciation est ici justifiée au regard du principe de reddition des comptes (*accountability*) qui oblige les autorités étatiques à rendre publiquement des comptes.

542. On le voit, les États-Unis n'ont pas toujours été dominés par le *Bounty Model*. La redécouverte du « *Qui Tam* » en droit pénal financier (FCA) a toutefois provoqué l'adoption d'une série de textes prévoyant l'octroi de récompenses aux informateurs qui livrent certaines informations au gouvernement<sup>2047</sup>. Ces textes très ponctuels sont néanmoins tombés en désuétude à mesure que l'institutionnalisation de la dénonciation gagnait du terrain au travers de lois plus générales.

Il ne faut pas pour autant croire que la dénonciation pénale donne systématiquement lieu à une récompense aux États-Unis. Tout dépend de la réglementation applicable. Il sera en général question de récompense en cas de signalement d'un fugitif recherché par la police<sup>2048</sup>. L'octroi d'une récompense dans une telle situation est en effet ancré dans la tradition américaine des « *bounty hunters* » qui remonte à l'époque des « *Cow-Boys* ».

### *C. La mise en place de programmes d'éthique et de compliance*

543. Le champ pénal, propre à la dénonciation traditionnelle, a vu surgir aux États-Unis la logique structurelle du *whistleblowing*. La *United States Sentencing Commission*, une « agence fédérale indépendante au sein du pouvoir judiciaire qui établit à destination des juridictions fédérales des directives non liantes sur l'application des peines criminelles »<sup>2049</sup> prévoit depuis 1991<sup>2050</sup> une réduction de peine pour les organisations poursuivies pour une infraction pénale mais ayant développé un programme effectif de *compliance* et d'éthique capable de détecter et de prévenir les violations de la loi<sup>2051</sup>.

D'autres facteurs peuvent également jouer en faveur d'une réduction de la peine, à savoir l'auto-dénonciation (« *self-reporting* »), la coopération et l'acceptation de sa responsabilité. À

---

<sup>2047</sup> Voy. les exemples donnés par Elleta Sangrey Callahan et Terry Morehead Dworkin : E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, p. 327, note 219.

<sup>2048</sup> Voy. par exemple les précisions données sur le site Internet du gouvernement américain à propos de la dénonciation des crimes : « *Reporting Crime* », disponible sur [www.usa.gov/report-crime#item-35907](http://www.usa.gov/report-crime#item-35907) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>2049</sup> R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 2) », *R.P.S.-T.R.V.*, 2016, n° 7, pp. 890-891.

<sup>2050</sup> *United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, November, 1<sup>st</sup>, 2018, p. 509, disponible sur [www.ussc.gov](http://www.ussc.gov) (consulté le 8 avril 2019).

<sup>2051</sup> R. AYDOGDU, « La *Corporate Social Responsibility* ... (partie 2) », *op. cit.*, pp. 890-891 ; R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'Etat et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, p. 106 ; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 679.



l'inverse, l'absence de programme de *compliance* et d'éthique peut emporter une augmentation des pénalités.

Par « programme d'éthique et de *compliance* », il faut entendre un « programme conçu pour prévenir et détecter les conduites criminelles »<sup>2052</sup>. Un tel programme suppose la création d'une fonction de *compliance*, la mise en place de canaux de *whistleblowing*, la protection des *whistleblowers*, la formation du personnel (en vue de créer une culture de la transparence), l'octroi d'incitants et l'adoption de mesures disciplinaires contre ceux qui ne respectent pas les règles ou ceux qui tentent d'intimider ceux qui s'efforcent de le faire<sup>2053</sup>.

L'objectif conféré par la *United States Sentencing Commission* aux *Sentencing Guidelines* donne à penser qu'une telle politique constitue une forme de privatisation partielle, de délégation ou encore d'externalisation de la mission régalienne de prévention et de détection des infractions pénales<sup>2054</sup>. On peut donc voir dans de telles *guidelines* un aveu de faiblesse de la part de l'État dans l'exécution des lois pénales qu'il édicte<sup>2055</sup>. Un autre point de vue est d'y voir un choix politique dirigé par l'idéologie en vigueur aux États-Unis.

Suivant le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe, de tels programmes de *compliance*, lorsqu'ils permettent d'avancer comme moyen de défense la mise en place de mesures adéquates, n'en demeurent pas moins une façon novatrice pour les États membres d'encourager les employeurs (privés et publics) à gérer les alertes de façon responsable<sup>2056</sup>.

## § 2. La dénonciation fiscale

544. Toute l'ambiguïté et la complexité qui entourent l'exercice de définition du *whistleblowing* se retrouvent dans la portée attribuée aux *whistleblowers* tels qu'entendus dans le cadre du « *Whistleblowers Program* » mis en place aux États-Unis par l'*Internal Revenue Service* (ci-après : « IRS »).

Le *whistleblower* y est effectivement défini comme un « individu signalant à l'administration fiscale des violations du droit fiscal commises par d'autres »<sup>2057</sup>. Le *whistleblower* n'est donc pas nécessairement un « travailleur ». À cet égard, Marcia P. Miceli, Suelette Dreyfus et Janet

---

<sup>2052</sup> En langue originale: « *program designed to prevent and detect criminal conduct* » (*United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, précité, §8 B2.1, p. 519).

<sup>2053</sup> *United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, précité, §8B2.1, pp. 517-522. Voy. aussi R. AYDOGDU, « *La Corporate Social Responsibility ... (partie 2)* », *op. cit.*, p. 891 ; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 680.

<sup>2054</sup> Les *Sentencing Guidelines* « offer incentives to organizations to reduce and ultimately eliminate criminal conduct by providing a structural foundation from which an organization may self-police its own conduct through an effective compliance and ethics program. The prevention and detection of criminal conduct, as facilitated by an effective compliance and ethics program, will assist an organization in encouraging ethical conduct and in complying fully with all applicable laws » (*United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, précité, p. 509).

<sup>2055</sup> En ce sens, voy. R. AYDOGDU, « *La Corporate Social Responsibility ... (partie 2)* », *op. cit.*, p. 905.

<sup>2056</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe lors de sa 1198<sup>e</sup> réunion, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 75. Ci-après : « Recommandation CM/Rec (2014)7 ».

<sup>2057</sup> « *Individuals who report to the IRS on violations of tax laws by others* » (« Annual Report to the Congress », *IRS Whistleblower Program*, Fiscal Year 2015, p. 3, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 12 janvier 2017)).

P. Near<sup>2058</sup> soulignent que le programme de l'IRS débordent le *whistleblowing sensu stricto* et s'applique à différents types de cas : probablement le plus communément au signalement de pratiques non liées à une organisation, et occasionnellement pour des faits imputables à une organisation, soit par un membre de l'organisation elle-même (« *whistleblowing* »), soit par une personne externe (« *bell-ringing* »). Ce faisant, l'*IRS Whistleblower Act* renoue avec l'esprit du FCA, qui est ouvert à tout citoyen, et se rapproche de la dénonciation fiscale traditionnelle telle que nous la connaissons en droit belge<sup>2059</sup>. À cet égard, sans doute n'est-ce pas anodin que le programme de récompenses mentionne tant l'expression « *whistleblower* » que celle d'« *informant* », qui traduit en anglais le terme « dénonciateur » ou « informateur » tout en exprimant sa connotation péjorative (les expressions « mouchard » et « corbeau » y sont parfois associées). L'« *informant* » est parfois synonyme d'indicateur, à savoir une personne qui appartient au milieu criminel et dénonce ses membres en contrepartie d'une récompense<sup>2060</sup>.

545. À l'instar des autres réglementations abordées, l'*IRS Whistleblower Act* permet à l'*IRS Whistleblower Office* d'accorder une prime aux personnes qui lui transmettent des informations spécifiques et crédibles sur des cas de violation de la loi fiscale, à la condition que ces informations permettent d'aboutir à la collecte de taxes, pénalités, intérêts ou autres sommes d'argent à charge du contribuable dénoncé<sup>2061</sup>. Les contribuables dénoncés (« *non compliant*s ») peuvent être des individus ou des entreprises. Sauf exception, l'identité du *whistleblower* est protégée<sup>2062</sup>.

En guise d'exemple, mentionnons que c'est en application de l'« *IRS Whistleblower Act* » que Bradley Birkenfeld, l'ex-salarié d'UBS à l'origine du scandale éponyme, a pu percevoir en 2012 une prime de 104 millions de dollars pour avoir fourni au fisc américain (IRS) des informations sur les pratiques d'évasion fiscale mises en place par la banque UBS en faveur de près de 20.000 clients américains<sup>2063</sup>. L'affaire s'est résolue à l'amiable entre le fisc américain et la banque suisse au moyen d'une amende de 780 millions de dollars. Le volet français de l'affaire, révélé grâce au concours de cinq lanceurs d'alerte parmi lesquels Stéphanie Gibbaud et Nicolas Forissier, a quant à lui fait l'objet d'un procès retentissant entre le 8 octobre et le 15 novembre 2018. La société mère, UBS AG, est poursuivie pour démarchage bancaire illégal et blanchiment aggravé de fraude fiscale tandis que sa filiale française est accusée de complicité. La banque UBS est par ailleurs citée dans les « *Panama Papers* » et serait impliquée dans une affaire de fraude fiscale en Belgique.

546. L'*IRS Whistleblower Act* prévoit deux types de récompenses. Si les taxes, pénalités, intérêts et autres sommes d'argent en jeu excèdent 2 millions de dollars, l'*IRS Whistleblower Office* accorde entre 15 et 30 % de la somme collectée. Le montant accordé dépend de la mesure dans laquelle le *whistleblower* s'est impliqué dans la procédure. Lorsque l'affaire concerne un

---

<sup>2058</sup> M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers' : Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 87.

<sup>2059</sup> Sur la dénonciation fiscale en droit belge, voy. *infra* n°s 750 et s.

<sup>2060</sup> En ce sens, voy. M. A. SIMONS, « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, p. 2.

<sup>2061</sup> « Whistleblower - Informant Award », disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 12 janvier 2017).

<sup>2062</sup> K. SADIQ, « Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 431.

<sup>2063</sup> J. SCHWARTZ MIRALLES, « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 4-5.



individu, le revenu brut annuel de cette personne doit en outre être supérieur à 200.000 dollars<sup>2064</sup>. La loi vise effectivement à « attraper les gros poissons »<sup>2065</sup>.

Si l'un de ces critères n'est pas satisfait, le *whistleblower* peut recevoir une prime, mais celle-ci est moindre et est laissée à la discrétion de l'*IRS Whistleblower Office*. De plus, le dénonciateur ne peut pas contester l'issue de son signalement devant les juridictions fiscales alors que tel est le cas dans le premier cas de figure<sup>2066</sup>. On est donc bien loin d'une récompense généralisée comme on pourrait le penser au premier abord. Les États-Unis font, en réalité, preuve d'autant, voire plus, de prudence que la Belgique vis-à-vis de la dénonciation fiscale.

L'administration fiscale belge reçoit des dizaines de dénonciations fiscales tous les jours. Peut-être en reçoit-elle autant que l'*IRS Whistleblower Officer* – proportionnellement à l'importance de la population de contribuables – mais aucun rapport ne permet de le savoir. Aussi, si la délation est mal perçue dans notre société, force est de constater que bon nombre des dénonciations reçues par le fisc s'y apparentent. Le site Internet de l'IRS prend, quant à lui, le soin de mettre en garde vis-à-vis de ce type de dénonciations<sup>2067</sup>.

547. Comme nous l'avons observé suite aux révisions du FCA, le nombre de dénonciations a, ici aussi, substantiellement augmenté à la suite des révisions intervenues autour de la récompense<sup>2068</sup>. Le 1<sup>er</sup> juillet 2019, le Président Trump signait encore un nouveau texte, le *Taxpayer First Act*, dont l'objectif est d'améliorer l'efficacité du programme de récompenses de l'*IRS Whistleblowers Office* et la protection des *informants*<sup>2069</sup>.

Les récompenses sont attractives. Depuis sa création en 2006 jusqu'en 2016, l'*IRS Whistleblower Office* aurait ainsi octroyé des récompenses à hauteur de 465.195.241 dollars tandis que parallèlement ont été collectés 3.419.348.974 dollars<sup>2070</sup>. Les récompenses représentent alors un peu plus de 13 % des sommes recouvrées.

Durant l'année fiscale 2010, l'*IRS Whistleblower Office* a reçu 5.678 dénonciations<sup>2071</sup>, dont seulement 460 répondaient aux conditions pour obtenir une récompense (soit environ 8 %). Une grande partie de ces dénonciations concernait des ex-conjoints et des entreprises familiales. Les rapports n'indiquent toutefois pas le traitement appliqué aux dénonciations qui ne sont donc pas lieu à une récompense.

---

<sup>2064</sup> Internal Revenue Code (IRC), Section 7623(b) - Whistleblower Rules.

<sup>2065</sup> En langue originale: « *This law is not designed to snag the guppies, but to harpoon the whales* »: MaryClaire Dale, Associated Press, « IRS Awards \$4.5M to Whistleblower », *USA Today*, Apr. 8, 2011 cité in T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 671, note 98.

<sup>2066</sup> Internal Revenue Code (IRC), Section 7623(a) - Informant Claims Program.

<sup>2067</sup> Home < Help < Fraud/Scams < Whistleblower Informant Award, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 29 décembre 2019).

<sup>2068</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 671.

<sup>2069</sup> Home < Help < Fraud/Scams < Whistleblower Reforms Under the Taxpayer First Act, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 29 décembre 2019).

<sup>2070</sup> « Annual Report to the Congress », *IRS Whistleblower Program*, Fiscal Year 2016, p. 10, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 10 mai 2017).

<sup>2071</sup> Sachant que les États-Unis comptaient 327.167.434 habitants en 2018 contre 11.413.203 habitants pour la Belgique en 2019 (*Encyclopédie libre Wikipédia*, consultée le 5 juin 2019), soit un rapport d'environ 30/1.

## Section 2. La dénonciation professionnelle

548. La présente section revient sur l'apparition de dispositifs de dénonciation dans le cadre de la vie professionnelle. Comme en France dans les années 2000, les réglementations professionnelles répondent à des besoins concrets de la société, qui ont souvent émergé à la suite de scandales nationaux. À la différence de la France toutefois, la création de tels dispositifs se justifie au regard d'un droit du travail particulièrement défavorable aux travailleurs qui dénoncent leur patron (§ 1).

Le secteur financier a particulièrement été la cible de ces dispositifs (§ 2). Il a par ailleurs vu éclore deux législations qui ont eu une influence majeure sur le développement du *whistleblowing* en Europe, le *Sarbanes-Oxley Act* et le *Dodd-Frank Act*.

### § 1. La protection de la parole en droit du travail

549. Le principe de l'« *employment at will* » semble encore, malgré les critiques<sup>2072</sup>, diriger la relation employé-employeur aux États-Unis<sup>2073</sup>. Selon ce principe, « l'employeur est libre de mettre fin à la relation salariale à tout moment pour « une bonne cause, en l'absence de cause ou même pour une cause immorale » (« *for good cause, for no cause, or even for cause morally wrong* »)<sup>2074</sup>.

Si, en général, on fait remonter le principe de l'« *employment at will* » au système féodal, son succès s'explique davantage par l'essor de l'industrialisation<sup>2075</sup>. L'idéologie de l'époque, que l'on peut résumer à deux grands principes, le laisser-faire et la liberté de contracter, a provoqué une refonte du droit des contrats, que l'on voulait plus souple. C'est dans ce contexte que la doctrine de l'« *employment at will* » s'est construite.

Horace Woods est le premier à avoir formulé, en 1877, ce qui allait devenir la doctrine de l'« *employment at will* » dans un ouvrage intitulé « *A treatise on the law of master and servant* »<sup>2076</sup>. D'après lui, l'engagement pour une durée indéterminée est un engagement « à volonté » (« *at will* ») résiliable à la demande de l'une ou l'autre partie. Cette règle, aussi connue comme la règle de Wood (« *Wood's Rule* »), a été reçue par les juridictions et spécialement par la Cour suprême.

La doctrine de l'« *employment at will* » fait passer les intérêts commerciaux de l'employeur au-dessus des préoccupations de ses travailleurs, même si ces préoccupations sont légitimes et concernent la défense du bien public. Cette doctrine constitue donc un sérieux frein à la

---

<sup>2072</sup> Pour une critique de la doctrine de l'« *employment at will* », voy. T. A. HALBERT, « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Art. 2, 1985, pp. 1-27.

<sup>2073</sup> P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 5. Sur le principe de l'« *employment at will* », voy. not. C. W. SUMMERS, « Employment At Will in the United States: The Divine Right of Employers », *University of Pennsylvania Journal of Labor and Employment Law*, Vol. 3, 2000, pp. 65-86.

<sup>2074</sup> *Payne v. Western & Atlantic Railroad Co.*, 81 Tenn. 507, pp. 519-520 (1884) cité in P. ABADIE, *op. cit.*, p. 5.

<sup>2075</sup> T. A. HALBERT, « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Art. 2, 1985, p. 5.

<sup>2076</sup> H. C. WOOD, *A treatise on the law of master and servant: covering the relation, duties and liabilities of employers and employees*, Albany, N.Y., J.D. Parsons, Jr., 1877, pp. 272-273.

dénonciation par un travailleur de faits répréhensibles commis sous le contrôle de son employeur, ce dernier pouvant légalement répliquer en le licenciant « *for good cause, or bad cause, or no cause at all* ».

550. Des tempéraments à la rigueur de cette doctrine ont néanmoins été apportés et/ou admis par les juridictions fédérées ainsi que par la Cour suprême. Ces assouplissements reposent sur la protection légale des travailleurs syndiqués ainsi que sur celle contre les discriminations, sur le développement du droit des contrats et sur le développement du droit de la responsabilité civile (« *tort law* »)<sup>2077</sup>.

Parmi ces limites, l'exception d'ordre public (« *public policy exception* »), développée en droit des *torts*, semble avoir été la plus utilisée. Quoique l'exception ait souffert d'une jurisprudence disparate, un certain consensus s'est dégagé sur le fait que les employés qui dénoncent des faits répréhensibles que la loi leur commande de dénoncer (spécialement dans le domaine criminel) doivent être protégés. Dans certains cas, la responsabilité professionnelle de l'employé lui impose en outre de dénoncer. C'est le cas des hauts postes à responsabilité et des cadres supérieurs, tels que les directeurs financiers. On désigne cette exception par l'expression « *job duty exception* ». Il s'ensuit que plus l'employé assume des responsabilités professionnelles, plus il est autorisé à parler et à dénoncer<sup>2078</sup>.

L'exception d'ordre public ne peut toutefois s'appliquer que si le travailleur a été licencié<sup>2079</sup>. Le fardeau de la preuve repose sur le travailleur licencié qui doit intenter un recours en responsabilité délictuelle (*tort*), convaincre que ce recours est recevable et démontrer que le licenciement est illégal<sup>2080</sup>, le tout en s'efforçant de trouver un nouvel emploi sachant qu'il figure sans doute désormais sur une liste noire<sup>2081</sup>.

551. Face aux pouvoirs quasi illimités d'entreprises de plus en plus grandes, il est devenu évident qu'il fallait modérer la rigueur de la doctrine de l'« *employment at will* ».

À partir du début des années '70, une série de législations fédérales vient ainsi conférer une protection spécifique aux travailleurs qui dénoncent des atteintes à l'environnement, à la santé et à la sûreté des personnes et des biens<sup>2082</sup>. La logique est similaire dans chaque cas : protéger

---

<sup>2077</sup> T. A. HALBERT, *op. cit.*, pp. 5-19.

<sup>2078</sup> T. A. HALBERT, *ibidem*, p. 19.

<sup>2079</sup> Sur l'exception d'ordre public, voy. aussi *supra* n° 121.

<sup>2080</sup> T. A. HALBERT, *op. cit.*, p. 4.

<sup>2081</sup> F.A. ELLISTON, « Anonymity and Whistleblowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 172.

<sup>2082</sup> Voy. not. les législations répertoriées in O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 25: Water Pollution Control Act 1972 ; Safe Drinking Water Act 1974 ; Clean Air Act 1970 ; Toxic Substances Control Act 1976 ; Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act 1980 ; Solid Waste Disposal Act 1965 ; Energy Reorganization Act 1974 ; Pipeline Safety Improvement Act 2002 ; Aviation Investment and Reform Act for the 21st century 2000 ; Surface Transportation Assistance Act 200 ; Federal Railroad Safety Act 2007 ; Occupational Safety and Health Act 1970 ; Asbestos Hazard Emergency Act Response Act 1986. Sur l'alerte en cas de danger pour la santé publique aux États-Unis, voy. not. R.-L. LIEBERWITZ, « Chapitre XVII - Dénonciation sur le lieu de travail : controverses et contradictions » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation* ? (I. DAUGAREILH, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 391-392.

des représailles ceux qui dénoncent des faits dont la divulgation est protégée légalement. Il s'agit de la logique « anti-représailles » qui, elle aussi, a montré ses failles en pratique<sup>2083</sup>.

Les travailleurs du secteur public comme du secteur privé qui estiment avoir fait l'objet de représailles à la suite d'un signalement protégé peuvent s'adresser au Ministère du Travail (*Occupational Safety and Health Administration* - OSHA), qui est l'autorité de référence aux États-Unis (*Whistleblower Protection Program*)<sup>2084</sup>.

## § 2. La consécration de l'alerte dans les domaines boursier et comptable

552. Attentif à la nécessité de préserver l'intégrité des marchés financiers dans un contexte d'instabilité financière, le législateur américain décide de lancer un signal fort en faveur d'une meilleure régulation et d'un contrôle plus effectif des marchés financiers. Le *whistleblowing* figure parmi les instruments adoptés dans le cadre de cette politique. Concrètement, c'est avec le « *Sarbanes-Oxley Act* » que débute le mouvement (A), lequel est renforcé par le *Dodd-Frank Act* sous la présidence de Barack Obama (B).

Ce mouvement est en perte de vitesse depuis l'accession à la présidence américaine de Donald Trump dans la mesure où ce dernier a amendé le *Dodd-Frank Act* de façon à restaurer la liberté des marchés financiers.

### A. Le « *Sarbanes-Oxley Act* »

553. Au début des années 2000, les États-Unis sont en proie au déferlement de faillites de grande ampleur : *Enron* en 2001, *WorldCom* en 2002<sup>2085</sup>.

Les révélations qui suivent font prendre conscience de la faillibilité des dispositifs de gouvernance traditionnels. La surveillance naturelle des entreprises, exercée via l'audit et le contrôle externe, est inefficace. Mais, comme l'expriment sur un ton romanesque Lucien Flament et Philippe Thomas : « [a]u milieu de cet état de désolation, un élément donnait une lueur d'espoir : les salariés (...). Dès lors, on avait trouvé en eux la nouvelle cheville ouvrière du gouvernement d'entreprise : aussi nombreux que compétents, nécessairement bien informés dans leur domaine, forcément intéressé du devenir de l'entreprise qui les nourrit »<sup>2086</sup>.

---

<sup>2083</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 656.

<sup>2084</sup> O. LECLERC, *op. cit.*, p. 26.

<sup>2085</sup> Et *Parmalat* en 2003. Notons que *Parmalat* était une firme italienne. Sa faillite a cependant eu des répercussions mondiales vu sa taille. Sur ces scandales, voy. *supra* n° 163 et s. Voy. aussi M. GOLDFAYS, « Les systèmes d'alerte professionnelle, un impératif catégorique? », *Orientations*, 2013, n° 2, p. 16.

<sup>2086</sup> L. FLAMENT & Ph. THOMAS, « Le « whistleblowing » : à propos de la licéité des systèmes d'alerte éthique », *La semaine juridique sociale*, 18 octobre 2005, n° 17, p. 1277. En ce sens, voy. aussi J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 49. Voy. aussi E. PRADA-BORDENAVE, « Réflexions sur l'alerte éthique », *Esprit*, 2019, n° 4, p. 76 ; C. DIDIER, « L'alerte professionnelle en France : un outil problématique au cœur de la RSE », 4e colloque du RIODD (Réseau international de recherche sur les Organisations et le Développement Durable),

De fait, c'est grâce au concours de deux employées que les scandales d'*Enron* et de *Worldcom* ont pu éclater. Dans le premier cas, Sharron Watkins, ex vice-présidente du développement chez *Enron* ; dans le second cas, Cynthia Cooper, ex vice-présidente de l'audit interne de *WorldCom*<sup>2087</sup>.

554. Dans ce contexte, le Congrès américain décide d'adopter le célèbre « *Sarbanes-Oxley Act* » dit « *SOX Act* »<sup>2088</sup> en vue de renforcer le respect des « *securities law* » dont la *Securities and Exchange Commission* (SEC), l'autorité américaine de réglementation et de contrôle des marchés financiers, contrôle le respect.

Du point de vue du *whistleblowing*, le *SOX Act* est l'une des plus importantes législations « anti-représailles »<sup>2089</sup>. Il se démarque par la mise en place d'une procédure spécifique, la criminalisation des représailles portées à l'encontre du *whistleblower* et l'allègement de la charge de la preuve en cas de représailles. Trois dispositions concernent spécifiquement le *whistleblowing*.

Tout d'abord, la Section 301 du *SOX Act* exige des comités d'audit des entreprises publiques américaines et leurs filiales dans l'Union européenne, ainsi que des sociétés non américaines cotées à une bourse américaine d'établir une procédure permettant aux employés de l'émetteur des titres de soumettre de façon anonyme leurs inquiétudes au sujet de problèmes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit.

Le « *SOX Act* » induit donc un changement de perspective important dans la conception de la dénonciation. Il ne s'agit plus d'assister l'État dans l'exécution de la loi, mais de veiller au respect par l'entreprise des règles qui lui sont applicables dans une logique de *compliance*.

Une prescription similaire à celle édictée dans le *SOX Act* a été insérée dans les règlements des deux principaux marchés financiers américains : d'une part, la bourse de New York (*New York Stock Exchange* – NYSE) et, d'autre part, le NASDAQ (*National Association of Securities Dealers Automated Quotations*)<sup>2090</sup>. Les entreprises cotées avaient donc plutôt intérêt à intégrer le dispositif d'alerte au risque d'être exclues de la cotation de leurs actions sur le marché américain<sup>2091</sup>.

Parallèlement, la Section 806 du *SOX Act* insère expressément un régime de protection des *whistleblowers* selon lequel les employés, contractants, sous-contractants et agents des sociétés cotées ne peuvent faire l'objet de représailles (par exemple, harcèlement, licenciement, etc.) de

---

Juin 2009, Lille, France, p. 3, disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00768469/document> (consulté le 19 septembre 2018).

<sup>2087</sup> Pour rappel, Coleen Rowley (juriste du FBI), Cynthia Cooper (ex vice-présidente de l'audit interne de *Worldcom*) et Sharron Watkins (ex vice-présidente du développement chez *Enron*) ont été désignées personnalités de l'année par le *Time Magazine* en 2002.

<sup>2088</sup> Selon son énoncé complet, le *SOX Act* vise principalement à « protéger les investisseurs en améliorant la qualité et la fiabilité des déclarations faites par les entreprises en vertu des *securities laws* » (« *An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and other purposes* », H. R. 3763, cited as the “*Sarbanes-Oxley Act of 2002*”).

<sup>2089</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, pp. 659-665.

<sup>2090</sup> Voy. not C. KUNER, *European Data Protection Law. Corporate Compliance and Regulation*, second edition, Oxford, Oxford University Press, 2007, p. 271.

<sup>2091</sup> M.-H. LARUE, « Les ambiguïtés des systèmes d'alerte éthique », *Gérer et comprendre*, n° 89, 2007, p. 25

la part de leur employeur pour avoir révélé auprès d'un supérieur, ou d'une autre autorité compétente telle qu'énumérée légalement, toute conduite dont on peut croire qu'elle constitue une violation des règles de la SEC ou de toute loi fédérale ayant pour objet les fraudes perpétrées à l'encontre des actionnaires.

Enfin, la Section 1107 du *SOX Act* prévoit encore que toute personne prenant sciemment des mesures de représailles en violation des Sections 301 et 806 peut se voir infliger une amende et/ou être condamné à purger une peine de prison de 10 ans maximum.

555. Le salarié qui estime avoir fait l'objet d'une mesure de rétorsion à la suite d'un signalement protégé dispose du droit de saisir l'*Occupational Safety and Health Administration* (ci-après : OSHA) <sup>2092</sup>. Celui-ci vérifie alors s'il existe une justification raisonnable (« *reasonable cause* ») de croire qu'une infraction a été commise. La charge de la preuve repose alors sur l'employeur qui doit démontrer, sur la base d'éléments clairs et convaincants (« *by clear and convincing evidence* »), qu'il aurait quand même pris la mesure querellée en l'absence de dénonciation. Dans la positive, l'OSHA doit rejeter la demande du *whistleblower*. Dans la négative, elle prononce les mesures qui s'avèrent utiles pour remettre la situation du salarié en l'état. En tout état de cause, l'OSHA doit rendre sa décision dans un délai de 180 jours.

Si aucune décision n'est rendue endéans le délai de 180 jours, le travailleur concerné a le droit d'agir en justice contre l'auteur des représailles. Celui-ci pourra être condamné à une sanction pénale, de l'ordre d'une amende importante ou d'une peine de prison, allant jusqu'à 10 ans, selon les cas <sup>2093</sup>. L'application de ce dispositif de protection aux salariés non américains travaillant en dehors des États-Unis pour des filiales étrangères de compagnies soumises au *SOX Act* demeure actuellement débattue devant les juridictions américaines <sup>2094</sup>.

Combinées, les deux premières sections – canaux de signalement et protection – offrent une réglementation complète du *whistleblowing* dans le domaine financier.

556. Comme d'autres législations anti-représailles avant lui, le *SOX Act* s'est toutefois avéré inefficace en pratique <sup>2095</sup>. Vu le faible nombre de dénonciations enregistrées depuis l'entrée en vigueur du *SOX Act*, il est apparu que le caractère anonyme du dispositif de signalement ne

---

<sup>2092</sup> O. LECLERC, *op. cit.*, pp. 26-27 ; T. DWORKIN, « SOX and Whistleblowing », *Michigan Law Review*, Vol. 105, Iss. 8, 2007, p. 1761.

<sup>2093</sup> Amendement du chapitre 73 du titre 18 du Code Pénal des États-Unis par l'ajout d'un nouvel article intitulé : « Civil action to protect against retaliation in fraud case » (1514 A) (C. DIDIER, *op. cit.*, p. 3, note 7).

<sup>2094</sup> *Carnero/Boston Scientific Corp.*, 433 F.3d 1 (1<sup>st</sup> Cir., 5 janvier 2006), cité in O. GOFFARD, « Les systèmes d'alerte professionnelle (whistleblowing) et le respect de la vie privée: du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, pp. 201-220. Du côté de la doctrine, voy. aussi F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, p. 50 ; R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility ... (partie 2) », *op. cit.*, p. 896 ; R. AYDOGDU, *La sanction des sociétés par l'Etat et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, p. 113.

<sup>2095</sup> Voy. not. T. DEVINE & T. F. MAASSARANI, *The Corporate Whistleblower's Survival Guide : a handbook for committing the truth*, publié avec l'association Government Accountability Project, San Fransisco, Berrett-Koehler Publishers, 2011, pp. 161-166 ; J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, pp. 668-669.

représentait pas, manifestement, un incitant suffisant<sup>2096</sup>. Aussi et surtout, la crise économique et la révélation du mécanisme de fraude Ponzi mis en place par Bernard Madoff durant des années sans que la SEC ne réagisse ont montré que le système d'alerte établi par le *SOX Act* ne jouait clairement pas son rôle de prévention et de détection des infractions financières<sup>2097</sup>. Le *whistleblower* à l'origine de l'affaire Madoff avait pourtant tenté d'alerter la SEC à plusieurs reprises, mais sans résultats.

### B. Le « *Dodd-Frank Act* »

557. Dans un tel contexte, la SEC décide de comparer l'expérience du *SOX Act* à celle de l'*IRS Whistleblower Act* et du *FCA*. Elle finit par se ranger du côté de l'opinion du *whistleblower* à l'origine de l'affaire Madoff et recommande un programme de récompenses<sup>2098</sup>. Le succès des textes précités semblent en effet tenir dans l'existence d'un tel programme.

Le législateur américain adopte le « *Dodd-Frank Act* »<sup>2099</sup> le 21 juillet 2010, soit à peine deux ans après que n'éclate la crise économique. Comme toutes les lois de *whistleblowing*, le *Dodd-Frank Act* interdit les représailles, mais il établit surtout un programme de récompenses s'inspirant à la fois de l'*IRS Whistleblower Program* et du *FCA*<sup>2100</sup>.

Le *Dodd-Frank Act* établit en réalité trois programmes de récompenses. L'un concerne le *Commodity Exchange Act*, un autre concerne le *Consumer Financial Protection Board* et un troisième vise le *Security and Exchange Act*.

558. Dans le prolongement du *SOX Act*, nous nous focalisons sur le dernier programme concernant les *securities laws* et la SEC<sup>2101</sup>. Empruntant des éléments à l'*IRS Whistleblower Act* et au *FCA*, celui-ci comporte trois améliorations majeures par rapport au *SOX Act* : la création d'un programme de récompenses, l'élargissement du champ d'application et la clarification des canaux de signalement (« *channels of reporting* »).

À l'instar de l'*IRS Whistleblower Act*, le programme de récompenses ne s'applique que lorsque des sommes colossales sont en jeu<sup>2102</sup> : ce n'est ainsi que lorsqu'un *whistleblower* fournit spontanément des informations originales au sujet d'une infraction financière commise par des personnes impliquées dans des transactions sur des marchés publics (violation des « *securities laws* ») permettant à la SEC de recouvrer plus de 1 million de dollars qu'une récompense est

---

<sup>2096</sup> T. M. DWORKIN, « SOX and Whistleblowing », *Michigan Law Review*, Vol. 105, Iss. 8, 2007, pp. 1774-1775, disponible sur <http://repository.law.umich.edu/mlr/vol105/iss8/5> (consulté le 4 décembre 2017).

<sup>2097</sup> T. M. DWORKIN, *ibidem*, pp. 1774-1775; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, pp. 672-673.

<sup>2098</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *ibidem*, pp. 672-673.

<sup>2099</sup> *Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act*, enacted on 21 July 2010.

<sup>2100</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, pp. 675-676.

<sup>2101</sup> Sur ce programme de récompenses, voy. not. F. VAN DER MENSBRUGGHE, « The Dodd-Frank Bounty Program: Disclosing the Unknown (and Getting Handsomely Paid For It) », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 1, pp. 147-157.

<sup>2102</sup> Pour rappel, le *FCA* ne fixe, quant à lui, aucun montant minimal en jeu. Il faut simplement une fraude à l'État.



envisagée. À l'instar du *FCA*, la récompense financière représente 10 à 30 % de la somme recouvrée à la suite d'une action civile ou criminelle<sup>2103</sup>.

Le *Dodd-Frank Act* élargit le champ d'application *ratione personae* et *ratione materiae* des dispositions de *whistleblowing*<sup>2104</sup>. Peut ainsi être reconnu comme « *whistleblower* » « tout individu qui fournit, ou deux ou plusieurs individus agissant ensemble qui fournissent, des informations relatives à la violation des *securities law* selon les formes prescrites par la SEC »<sup>2105</sup>.

Enfin, le *Dodd-Frank Act* clarifie le fonctionnement des canaux de communication. Suivant un règlement adopté par la SEC le 25 mai 2011<sup>2106</sup>, il est désormais possible – voire fortement encouragé<sup>2107</sup> – de passer outre le dispositif interne de signalement et de s'adresser directement à la SEC, et plus précisément à l'« *Office of the Whistleblower* ». Le signalement peut avoir lieu par courriel, fax ou électroniquement via le formulaire TCR (« *Tip, Complaint or Referral* ») disponible sur le site Internet de la SEC<sup>2108</sup>. Celui-ci peut être rempli par un avocat de façon à préserver l'anonymat du *whistleblower*<sup>2109</sup>.

559. Comme le *FCA* et l'*IRS Whistleblower Act*, les deux textes dont il s'inspire, le *Dodd-Frank Act* a remporté un franc succès. C'est que les récompenses sont aussi attractives. Depuis la création du programme en 2011, plus de 300 millions de dollars ont été octroyés à des *whistleblowers* en guise de récompense pour leur signalement<sup>2110</sup>. En 2018, on chiffrait la plus grande prime versée par la SEC à 30 millions de dollars<sup>2111</sup>. Pourtant, il faut noter que les *whistleblowers* n'acceptent pas nécessairement la prime qui leur est proposée. Ainsi, un ancien cadre de la *Deutsche Bank* qui avait dénoncé à la SEC des irrégularités comptables de la banque allemande a refusé, en août 2016, une récompense de plus de 8 millions de dollars, en signe de protestation contre l'absence de sanctions à l'encontre des hauts dirigeants de la banque<sup>2112</sup>.

---

<sup>2103</sup> Sur le système de récompenses du « *Dodd-Frank Act* », voy. not. B. FASTERLING, « Whistleblower protection: A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 342; J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, p. 669; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 674. Voy. aussi le Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 5 : La rétribution du lanceur d'alerte (*whistleblowers*) – de MM. Bourgeois et Delanote, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 198.

<sup>2104</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *ibidem*, p. 674.

<sup>2105</sup> Nous traduisons. En langue originale, il faut lire: « *The term “whistleblower” means any individual who provides, or 2 or more individuals acting jointly who provide, information relating to a violation of the securities laws to the Commission, in a manner established, by rule or regulation, by the Commission* » (Section 15 U.S.C. § 78u-6(a)(6) of the *Dodd-Frank Act*). Voy. aussi « SEC Whistleblower/ Dodd-Frank Act Reward Law- Q: Who is a whistleblower? », disponible sur [www.whistleblowers.org](http://www.whistleblowers.org) (consulté le 4 juin 2019).

<sup>2106</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 677.

<sup>2107</sup> Voy. nos critiques à propos du *Dodd-Frank Act* formulées *infra* n° 560.

<sup>2108</sup> Le formulaire TCR est disponible sur [www.sec.gov/about/forms/formtcr.pdf](http://www.sec.gov/about/forms/formtcr.pdf) (consulté le 15 mai 2019).

<sup>2109</sup> J. BIRON & S. ROUSSEAU, *op. cit.*, p. 671.

<sup>2110</sup> Site Internet de la SEC: [www.sec.gov](http://www.sec.gov) (consulté le 4 juin 2019).

<sup>2111</sup> F. CHALTIÉL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 42.

<sup>2112</sup> « Un lanceur d'alerte refuse une récompense de plusieurs millions de dollars », *Trends.levif.be*, 19 août 2016 (consulté le 22 août 2016).



Ici aussi, les sommes recouvrées sont, en général, très importantes. La SEC a ainsi conclu, en décembre 2008, un accord à hauteur de 1,6 milliards de dollars avec l'entreprise Siemens pour des charges de corruption<sup>2113</sup>.

560. Dans les faits, le dispositif établi par le *Dodd-Frank Act* s'avère toutefois nettement plus limité que celui instauré par les deux textes dont il s'inspire, le *FCA* et l'*IRS Whistleblower Act*. Outre le seuil de 1 million de dollars, d'autres conditions sont prévues. À côté d'un certain nombre d'exigences de forme<sup>2114</sup>, il faut noter que l'information doit être originale. Cette condition est prévue dans le *FCA* mais pas dans l'*IRS Whistleblower Act*. Pour être considérées comme originales, les informations dénoncées doivent (i) dériver de la connaissance ou de l'analyse indépendante du whistleblower, (ii) ne pas être déjà connues par la SEC, en ce compris via des sources publiques et (iii) ne pas provenir exclusivement d'une audition judiciaire ou administrative, d'un rapport gouvernemental, d'un audit ou d'un autre type d'investigation et enquête, ou encore des médias, sauf si le *whistleblower* est la source originale de l'information<sup>2115</sup>. La sévérité apparente du régime de récompenses est toutefois nettement compensée par le fait que le *Dodd-Frank Act* n'est pas lié, comme le *FCA*, à une action « *Qui Tam* », et donc à la prise en charge, souvent importante de frais de justice<sup>2116</sup>.

Le droit à une récompense est ensuite dénié au *whistleblower* dans trois hypothèses : (i) lorsqu'il est membre d'une agence publique en lien avec les informations dénoncées au moment du signalement, (ii) lorsque le *whistleblower* a pris connaissance des informations lors d'un audit financier organisé en application des « *securities laws* » ainsi que (iii) lorsque le *whistleblower* a été reconnu coupable d'une infraction criminelle liée à une action judiciaire ou administration pour laquelle il pourrait en outre être sanctionné sur pied du *Dodd-Frank Act*<sup>2117</sup>.

561. Au demeurant, il convient de signaler que l'interprétation du champ d'application *ratione personae* du *Dodd-Frank Act* a donné lieu à des interprétations contradictoires de la part des juridictions. La Cour Suprême a été amenée à trancher cette question dans le cadre d'un litige qui opposait l'entreprise *Digital Realty Trust* à son ancien Vice-Président, Paul Somers. Tandis qu'il venait d'être licencié à la suite d'une dénonciation auprès des *senior managers* de son entreprise, celui-ci s'était vu refuser la protection contre les représailles établie par le *Dodd-Frank Act* au motif qu'il n'avait pas signalé les faits auprès de la SEC.

Dans un arrêt du 21 février 2018, la Cour Suprême a jugé à l'unanimité qu'un individu ne pouvait bénéficier des dispositions de protection contre les représailles du *Dodd-Frank Act* qu'à

---

<sup>2113</sup> Litigation Release No. 20829, December 15, 2008, disponible sur [www.sec.gov](http://www.sec.gov) (consulté le 13 mai 2017).

<sup>2114</sup> Section 15 U.S.C. § 78u-6(c)(2)(D) of the Dodd-Frank Act.

<sup>2115</sup> D'après la section 15 U.S.C. § 78u-6(a)(3) of the Dodd-Frank Act, le terme « *original information* » signifie que l'information « (A) is derived from the independent knowledge or analysis of a whistleblower; (B) is not known to the Commission from any other source, unless the whistleblower is the original source of the information; and (C) is not exclusively derived from an allegation made in a judicial or administrative hearing, in a governmental report, hearing, audit, or investigation, or from the news media, unless the whistleblower is a source of the information. »

<sup>2116</sup> C'est pourquoi des auteurs estiment que le Dodd-Frank Act ouvre la porte aux dénonciations frivoles (en ce sens, voy. not. F. VAN DER MENSBRUGGHE, « The Dodd-Frank Bounty Program: Disclosing the Unknown (and Getting Handsomely Paid For It) », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 1, p. 156).

<sup>2117</sup> Section 15 U.S.C. § 78u-6(c)(2)(B) of the Dodd-Frank Act.

la condition de pouvoir être considéré comme un *whistleblower* au sens du *Dodd-Frank Act*, ce qui suppose d'avoir rapporté les faits auprès de la SEC<sup>2118</sup>.

Chemin faisant, les juges reconnaissent à demi-mot que le *Dodd-Frank Act* a pour objectif de protéger les intérêts de la SEC et non ceux des employés qui dénoncent des irrégularités<sup>2119</sup> étant entendu que les intérêts de la SEC ne peuvent être servis que si les signalements de méfaits lui parviennent.

Depuis lors, *Government Accountability Project* (« GAP »)<sup>2120</sup> milite en faveur de l'adoption d'un amendement qui viendrait corriger le *Dodd-Frank Act* de façon à étendre la protection contre les représailles aux *internal whistleblowers*<sup>2121</sup>. L'ONG œuvre également dans le domaine des *securities law* à l'adoption du *PCAOB Whistleblower Protection Act*. Ce projet de loi déposé en 2019 a pour objectif de protéger les *whistleblowers* qui s'adressent au *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), un organisme de contrôle créé par le *SOX Act*, et de leur octroyer dans certaines conditions une récompense<sup>2122</sup>.

En plus de priver les *internal whistleblowers* de la protection établie par le *Dodd-Frank Act*, l'interprétation conférée par la Cour Suprême au *Dodd-Frank Act* renferme un effet pervers: les *whistleblowers* auront désormais tout intérêt à s'adresser directement à la SEC, sans se demander s'il ne serait pas plus proportionné de dénoncer les faits en interne, et ce dans le double but de bénéficier de la protection conférée par le *Dodd-Frank Act* et d'obtenir la récompense prévue la loi. On estime pourtant en général – en particulier en Europe – que le signalement interne est plus respectueux des droits, libertés et intérêts des parties en présence<sup>2123</sup>. Le montant de la récompense variant notamment en fonction de l'importance de la sanction applicable aux faits dénoncés, le *whistleblower* pourrait en outre être tenté de retarder son signalement de façon à ce que les faits litigieux prennent de l'ampleur<sup>2124</sup>. Du reste, l'apparente facilité avec laquelle il est possible d'obtenir une (généreuse) récompense fait craindre à des dénonciations abusives, susceptibles de surcroît d'engorger la SEC<sup>2125</sup>.

562. Soutenu par à peine trois sénateurs républicains, le *Dodd-Frank Act* a en vérité toujours été victime d'attaques du clan républicain. Ce conflit politique reflète un autre conflit entre, d'une part, les tenants des intérêts des entreprises et, d'autre part, les tenants des intérêts des employés et des *whistleblowers*<sup>2126</sup>. Ceci explique que le président Trump ait fait du démantèlement du *Dodd-Frank Act* sa priorité. Le 22 mai 2018, le Congrès a adopté une loi visant à libérer les banques du cadre réglementaire auquel elles sont soumises depuis l'adoption

---

<sup>2118</sup> *Digital Realty Trust, Inc. v. Somers*, 583 U.S. (2018), disponible sur <https://supreme.justia.com> (consulté le 19 octobre 2019).

<sup>2119</sup> « *Digital Realty Trust, Inc. v. Somers* », *Oyez*, disponible sur [www.oyez.org/cases/2017/16-1276](http://www.oyez.org/cases/2017/16-1276) (consulté le 19 octobre 2019).

<sup>2120</sup> Sur le GAP, voy. *supra* n° 239.

<sup>2121</sup> Le site Internet de GAP est disponible sur [www.whistleblower.org](http://www.whistleblower.org) (consulté le 19 octobre 2019).

<sup>2122</sup> Congressional Budget Office, « H.R. 3625, PCAOB Whistleblower Protection Act of 2019 – As ordered reported by the House Committee on Financial Services on July 16, 2019 », 17 September 2019, disponible sur [www.cbo.gov/system/files/2019-09/hr3625.pdf](http://www.cbo.gov/system/files/2019-09/hr3625.pdf) (consulté le 19 octobre 2019).

<sup>2123</sup> En ce sens, voy. not. l'article 7, § 2, et le considérant n° 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Sur la prévalence donnée au signalement interne, voy. spéc. *infra* n°s 895 et s.

<sup>2124</sup> En ce sens, voy. not. J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, p. 693.

<sup>2125</sup> En ce sens, voy. not. F. VAN DER MENSBRUGGHE, « The Dodd-Frank Bounty Program: Disclosing the Unknown (and Getting Handsomely Paid For It) », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 1, pp. 153-156.

<sup>2126</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *ibidem*, pp. 672-673, note 110.

du *Dodd-Frank Act*. Il opère par là à un sérieux retour en arrière par rapport aux acquis du texte démocrate<sup>2127</sup>. Si les dispositions relatives à l'octroi de récompenses financières aux *whistleblowers* ne semblent pas dans le viseur du président Trump, il n'est pas exclu que les *whistleblowers* deviennent, compte tenu de l'actualité récente, une préoccupation majeure pour le président<sup>2128</sup>.

### Section 3. La dénonciation d'intérêt public

563. Comme nous l'avons noté dans la première partie de l'étude, aucune loi américaine, ni fédérale, ni fédérée, n'aborde la question de la dénonciation aux médias. L'explication réside notamment dans la portée de la liberté d'expression, consacrée par le Premier Amendement, et renforcée s'agissant du secteur public via le « *Civil Service Reform Act* » (« CSRA ») et le « *Whistleblower Protection Act* » (« WPA »)<sup>2129</sup>.

C'est en réaction aux « *Pentagon Papers* » et au « *Watergate* » qu'a été adopté, en 1978, le « *Civil Service Reform Act* ». Ce texte encourage et protège, *expressis verbis*, les agents fédéraux qui se livrent au « *whistleblowing* »<sup>2130</sup>. C'est la première fois que le *whistleblowing* est traduit juridiquement aux États-Unis<sup>2131</sup>.

564. À la différence du FCA, le CSRA a donc choisi pour incitant à la dénonciation, non pas la perspective d'une récompense, mais la protection du dénonciateur contre les représailles. La CSRA participe ainsi du modèle anti-représailles (« *Anti-Retaliation Model* »).

Mais le CSRA crée également une autorité spécialement dédiée, l'*Office of Special Counsel* (OSC), qui reçoit et examine les signalements concernant des allégations à propos d'irrégularités commises par des agences gouvernementales. Le législateur américain estime en effet que la dénonciation sera plus simple et plus probable s'il existe des canaux effectifs, clairement identifiés et connus des *whistleblowers*<sup>2132</sup>. Le CSRA glisse alors vers le modèle structurel (« *Structural Model* »)<sup>2133</sup>.

Si l'OSC trouve une probabilité substantielle (« *substantial likelihood* ») d'irrégularité, il exige de l'agence gouvernementale qu'elle mène une enquête et fournisse un rapport sur ses résultats.

---

<sup>2127</sup> Voy. S. LAUER, « Donald Trump lance le détricotage de la régulation financière », *Le Monde.fr*, 3 février 2017 (consulté le 17 septembre 2018) ; A. RAPPEPORT & E. FLITTER, « Congress Approves First Big Dodd-Frank Rollback », *New York Times.com*, 22 May 2018 (consulté le 17 septembre 2018).

<sup>2128</sup> La procédure de destitution enclenchée en septembre 2019 à l'encontre du président Trump a effectivement été initiée suite à la communication d'informations confidentielles par un *whistleblower*, un ancien membre de la CIA, auprès d'un démocrate.

<sup>2129</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 681.

<sup>2130</sup> *Civil Service Reform Act*, Pub. L. No. 95-454, 92 Stat. 1111 (1978) (codified as amended in scattered sections of 5 U.S.C.) cité in T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 653.

<sup>2131</sup> N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 388.

<sup>2132</sup> Sur le CSRA, voy. not. T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, pp. 657-658.

<sup>2133</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 658, note 14.

L'OSC évalue alors le rapport et le soumet au Congrès et au Président. L'OSC est aussi censé défendre le *whistleblower* qui fait l'objet de représailles.

565. En dépit des révisions et tentatives de révisions, notamment avec l'adoption du *Whistleblower Protection Act (WPA)*, adopté en 1989, le CSRA s'est néanmoins avéré inefficace tant pour promouvoir la dénonciation que pour protéger les dénonciateurs. La doctrine espère toutefois que l'adoption du *Whistleblower Protection Enhancement Act (WPEA)* de 2012 et le renforcement des prérogatives de l'OSC mèneront à des résultats plus concluants<sup>2134</sup>. Ces espoirs sont pour l'instant largement déçus si l'on se fie au plaidoyer toujours mené par l'ONG *Government Accountability Project* en faveur d'un renforcement du WPEA. Remarquable, en ce qu'il offre au secteur public, à l'inverse du secteur privé, un cadre général, le WPEA exclut effectivement de son champ d'application les employés de nombreuses organisations étatiques, parmi lesquelles les plus sensibles : la NSA, le FBI et la CIA<sup>2135</sup>.

De nombreuses affaires ont montré que les employés de ces agences qui lancent l'alerte s'exposent aux sanctions prévues par l'*Espionage Act*. Le président Trump l'a encore rappelé en octobre 2019, qualifiant le *whistleblower* à l'origine de la procédure de destitution intentée à son encontre d'espion et de traître à l'effet tant de le discréditer ce dernier vis-à-vis de l'opinion publique que de préparer une future sanction sur la base de l'*Espionage Act*.

## Conclusion

566. Le droit américain de la dénonciation véhicule une certaine conception de l'État et de la participation de chacun au bien commun<sup>2136</sup>. État de tradition individualiste, le respect de l'intérêt général y est l'affaire de tous. Partant, tout citoyen est invité à lancer l'alerte à un moment ou à un autre de sa vie, que cela soit dans le champ privé ou professionnel.

C'est en 1978 que la figure du *whistleblowing* pénètre formellement le droit américain au travers du « *Civil Service Reform Act* » qui protège les fonctionnaires fédéraux qui usent de leur liberté d'expression à propos de faits constatés sur leur lieu de travail<sup>2137</sup>.

567. Reste que les idéaux véhiculés par les législations qui protègent les *whistleblowers* sont troublés par de nombreux obstacles pratiques.

Il n'existe en vérité pas « un » droit de la dénonciation, mais un patchwork de législations sectorielles et éparées<sup>2138</sup>, ce qui est source d'insécurité juridique pour les potentiels

---

<sup>2134</sup> S. L. PEFFER, A. BOCHEKO, R. E. DEL VALLE, *e.a.*, « Whistle Where You Work? The Ineffectiveness of the Federal Whistleblower Protection Act of 1989 and the Promise of the Whistleblower Protection Enhancement Act of 2012 », *Review of Public Personnel Administration*, Vol. 35, Iss. 1, 2013, pp. 70-81.

<sup>2135</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 42.

<sup>2136</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, p. 40.

<sup>2137</sup> *Civil Service Reform Act*, Pub. L. No. 95-454, 92 Stat. 1111 (1978) (codified as amended in scattered sections of 5 U.S.C.) cité in T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, *op. cit.*, p. 653.

<sup>2138</sup> La formule est empruntée au juge Souter dans une opinion dissidente donnée à l'occasion de l'arrêt *Garcetti v. Ceballos* (547 U.S. 410, (2006), p. 440 cité in P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 12).

*whistleblowers*. Il est ainsi frappant de constater que le droit américain livre en réalité deux conceptions du « *whistleblower* ». La notion renvoie tantôt au dénonciateur tel qu'on le conçoit spontanément en tant que juriste ou en tant que citoyen, c'est-à-dire en réalité à l'*informant*. Auxiliaire de l'État, il peut obtenir une rémunération pour le service rendu. Mais la notion de *whistleblower* renvoie aussi au lanceur d'alerte tel qu'on le conçoit idéologiquement en Europe, en particulier en France. Dans l'esprit du *First Amendment*, il se rapproche alors plutôt d'une vigie citoyenne qui contrôle le pouvoir constitué. Un tel *patchwork* est en outre observé tant au niveau fédéral qu'au niveau des états fédérés.

Extrêmement fragmenté, le droit américain est aussi sectoriel en ce qu'il ne tend pas à protéger l'intérêt général, mais les seuls intérêts financiers des États-Unis et des organes qui le composent, notamment la SEC. Il est du reste spécifique en ce qu'il repose spécifiquement sur un incitant à la dénonciation, la récompense financière et/ou l'anonymat<sup>2139</sup>. D'autres méthodes peuvent pourtant être utilisées en vue de favoriser la dénonciation.

## Chapitre 2. L'architecture générale du droit de la dénonciation en France

### Introduction

568. Le droit français connaît, comme le droit belge, la dénonciation traditionnelle dans les domaines fiscal et pénal (section 1). Mais à la différence du droit belge, le droit français a progressivement vu germer une série de législations visant à encadrer l'alerte éthique et à protéger les lanceurs d'alerte (section 2)<sup>2140</sup>. Comme nous l'avons vu dans la première partie de l'étude<sup>2141</sup>, trois mouvements vont principalement jouer en faveur du développement de l'alerte professionnelle en France: la nécessité d'implémenter le mécanisme de *whistleblowing* prescrit par le *SOX Act*, le mouvement de démocratie technique (qui se traduit par la multiplication de législations relatives à l'expertise)<sup>2142</sup> et le mouvement de transparence publique<sup>2143</sup>.

---

<sup>2139</sup> En ce sens, voy. F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 41.

<sup>2140</sup> Précision que le terme « alerte éthique » apparaît en vue de distinguer clairement les dispositifs d'alerte professionnelle de la délation et souligner la défense de l'intérêt public qui est en creux de toutes ces législations. Sur l'alerte éthique en droit français, voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Éditions de Santé, 2014 ; Conseil d'État français, *Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016 ; M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017 ; W. BOURDON, *Petit manuel de désobéissance citoyenne*, Paris, JC Lattès, 2014.

<sup>2141</sup> Sur ces mouvements, voy. *supra* n° 126.

<sup>2142</sup> Voy. not. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017.

<sup>2143</sup> Voy. not. A. BILLARD, M. DURANTON, J.-P. FOGLE & T. MARTIN-TEODORCZYK, « Le « milieu du gué » de la protection législative des lanceurs d'alerte », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, 2014, p. 10.

Étroitement liées aux politiques de gestion des risques, les lois qui prévoient des dispositifs d'alerte professionnelle font suite, comme aux États-Unis, à de grands scandales nationaux. Ces dispositifs présentent en conséquence une portée sectorielle.

Quoique son adoption ait été aussi précitée par l'éclatement d'un nouveau scandale, cette fois-ci planétaire, celui des « *Panama Papers* », la Loi Sapin II est cependant venue casser cette dynamique, érigeant en droit français un véritable régime juridique du lancement d'alerte (section 3).

## Section 1. La dénonciation traditionnelle

569. Comme dans la chapitre précédent, nous distinguons au sein de la dénonciation traditionnelle, la dénonciation pénale (§ 1) et la dénonciation fiscale (§ 2).

### § 1. La dénonciation pénale

570. C'est par une loi des 16-29 septembre 1791, dit « Décret concernant la police de sûreté, la justice criminelle et l'établissement des jurés », que la dénonciation civique et la « dénonciation du tort personnel » (autrement dit, la plainte) ont été érigées, en France au rang de modes de déclenchement de l'action publique. Ces deux modes empruntent explicitement à la procédure accusatoire alors appliquée en Angleterre depuis des siècles<sup>2144</sup>.

Le dénonciateur et le plaignant s'adressent au juge de paix qui procède à une première information avec l'aide des officiers de gendarmerie. Ils peuvent s'adresser directement à la juridiction d'instruction si le juge de paix refuse d'instruire leur dénonciation. À l'origine, le rôle du ministère public, qui se compose de deux magistrats, l'accusateur public et le procureur du roi, est très limité. Il dirige les poursuites, mais il ne lui revient pas de décider du déclenchement de l'action publique. La balance se renverse toutefois rapidement et le rôle du dénonciateur et du plaignant dans l'action publique est réduit à mesure que l'institution du ministère public se voit reconnaître un pouvoir d'appréciation conformément au principe actuel de l'opportunité des poursuites<sup>2145</sup>.

571. Repris en substance à l'article 30 du Code (belge) d'instruction criminelle, l'article 30 du Code d'instruction criminelle de 1808 se lit comme suit :

« Toute personne qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenue d'en donner avis au procureur impérial, soit du lieu du crime ou délit, soit du lieu où le prévenu pourra être trouvé ».

Ce texte manque toutefois d'effectivité. Sauf loi spéciale en ce sens, il n'est assorti d'aucune sanction pénale. De plus, il ne s'applique qu'à certains crimes graves. C'est pourquoi il est abrogé dans le cadre du remplacement en France du Code d'instruction criminelle par le Code

---

<sup>2144</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, pp. 583-584, n<sup>os</sup> 1045-1046.

<sup>2145</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *ibidem*, p. 613, n<sup>o</sup> 1091.

de procédure pénale, opéré à partir de 1957, au profit d'un véritable délit de non-dénonciation applicable, non pas seulement aux crimes graves, mais à tous les crimes.

Toujours en vigueur, l'article 434-1 du Code pénal français prévoit que :

« le fait, pour quiconque ayant connaissance d'un crime dont il est encore possible de prévenir ou de limiter les effets, ou dont les auteurs sont susceptibles de commettre de nouveaux crimes qui pourraient être empêchés, de ne pas en informer les autorités judiciaires ou administratives est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende ».

572. À cette obligation générale de dénonciation, il faut ajouter l'obligation de dénonciation spécifique en cas de mauvais traitements sur un mineur, insérée dans le Code pénal par la loi du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médico-sociale<sup>2146</sup>. L'article 434-3 du Code pénal français est formulé comme suit:

« Le fait, pour quiconque ayant eu connaissance de privations, de mauvais traitements ou d'atteintes sexuelles infligés à un mineur de quinze ans ou à une personne qui n'est pas en mesure de se protéger en raison de son âge, d'une maladie, d'une infirmité, d'une déficience physique ou psychique ou d'un état de grossesse, de ne pas en informer les autorités judiciaires ou administratives est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45.000 euros d'amende. Sauf lorsque la loi en dispose autrement, sont exceptées des dispositions qui précèdent les personnes astreintes au secret dans les conditions prévues par l'article 226-13. ».

573. Le droit français connaît aussi, à l'instar du droit belge, la dénonciation officielle. L'article 40, alinéa 2, du Code français de procédure pénale oblige tout agent public à signaler au procureur de la République tout crime ou délit dont il a connaissance dans l'exercice de ses fonctions<sup>2147</sup>.

Cette obligation, tirée de l'article 29 du Code d'instruction criminelle de 1808<sup>2148</sup>, a été reprise à l'article 29 du Code belge d'instruction criminelle.

Mais en Belgique comme en France, le non-respect de l'obligation de dénonciation officielle n'est pas sanctionné pénalement. Il peut cependant donner lieu à des poursuites disciplinaires, voire pénales, pour non-assistance à une personne en danger<sup>2149</sup>. Des poursuites pénales peuvent aussi être intentées du chef de délit de non-dénonciation sur pied de l'article 434-1 du Code pénal français précité<sup>2150</sup>.

---

<sup>2146</sup> Loi n° 2002-2 du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médico-sociale, *J.O.R.F.*, 3 janvier 2002.

<sup>2147</sup> N.-M. MEYER, « L'alerte éthique dans le monde et en France », intervention aux 11èmes Journées Droit de la Santé et du Médicament (LEEM) les 30 et 31 janvier 2014, p. 5; N.-M. MEYER, *Rapport 2012 à Transparency International* : « L'alerte éthique ou whistleblowing en France », p. 4. Les deux textes sont disponibles sur <https://transparency-france.org> (consulté le 16 novembre 2016).

<sup>2148</sup> L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Éditions de Santé, 2014, p. 26.

<sup>2149</sup> En ce sens, voy. Conseil d'État français, *Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 42.

<sup>2150</sup> En ce sens, voy. Conseil d'État français, *ibidem*, p. 42.

## § 2. La dénonciation fiscale

574. En 2017, le législateur français a franchi un cap important: l'octroi de récompenses aux aviseurs fiscaux<sup>2151</sup>.

L'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 introduit provisoirement un dispositif d'indemnisation dans le domaine fiscal. Celui-ci autorise l'administration à indemniser les personnes qui lui communiquent des informations conduisant à la découverte d'un manquement à certaines règles et obligations déclaratives fiscales et qui subissent en conséquence de leur dénonciation un dommage<sup>2152</sup>. Plus qu'une récompense, le dispositif vise donc à réparer et/ou soutenir la démarche du lanceur d'alerte. Adopté « à titre expérimental et pour une durée de deux ans »<sup>2153</sup>, le dispositif a été pérennisé en 2019<sup>2154</sup>.

La loi française autorise par ailleurs l'administration fiscale à recevoir et à exploiter les renseignements transmis au travers d'une dénonciation dans le cadre de procédures prévues en cas de contrôle de l'impôt (Titre II de la première partie du Livre des procédures fiscales), à l'exception de la procédure de visite domiciliaire « lorsque ces renseignements n'ont pas été régulièrement obtenus par la personne les ayant communiqués à l'administration »<sup>2155</sup>.

575. Le système « de l'intéressement » s'appliquait déjà de façon informelle dans le domaine fiscal avant même qu'un texte exprès ne le prévienne<sup>2156</sup>. Ainsi, Jean-François Gayraud nous apprend que le fisc français a remis près de 6 millions de francs français en 1983 à deux informaticiens de la banque UBS pour les récompenser d'avoir transmis le nom de près de 300 contribuables français titulaires d'un compte numéroté<sup>2157</sup> auprès de la banque suisse<sup>2158</sup>. L'auteur ne fait pas mention d'un quelconque dommage subi par les deux aviseurs.

Mais c'est toutefois dans le domaine des douanes et accises que l'octroi de primes s'est le plus couramment pratiqué sur pied de l'article 391 du Code des douanes<sup>2159</sup>. Le domaine de la lutte

---

<sup>2151</sup> Sur la dénonciation fiscale en France, voy. A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, pp. 61-68 ; F. BIN, « Lanceur d'alerte et droit fiscal » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 215-233.

<sup>2152</sup> Décret n° 2017-601 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

<sup>2153</sup> Article 109 de la loi française n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 des finances pour 2017, *J.O.R.F.*, 30 décembre 2016.

<sup>2154</sup> L'article 109 de la loi française n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 des finances pour 2017 a été modifié par l'article 21 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude (*J.O.R.F.*, 24 octobre 2018) tandis que le décret n° 2017-601 du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 a été modifié par le décret n° 2019-459 du 15 mai 2019 (*J.O.R.F.*, 17 mai 2019).

<sup>2155</sup> Article 109 de loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 des finances pour 2017, tel que modifié par l'article 21 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

<sup>2156</sup> Voy. not. A. DESRAMEAUX, *op. cit.*, p. 67 ; F. BIN, *op. cit.*, pp. 226-228.

<sup>2157</sup> Les comptes numérotés ou à pseudonyme se distinguent des comptes nominatifs en ce qu'ils indiquent comme titulaire du compte un chiffre ou un pseudonyme. Cette garantie d'anonymat était autrefois fournie par n'importe quel paradis fiscal. Les comptes anonymes sont désormais explicitement interdits par l'article 10.1 de la Quatrième directive anti-blanchiment.

<sup>2158</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 174.

<sup>2159</sup> Conformément à l'article 351 du Code des douanes, les modalités de la récompense sont fixées par arrêté ministériel. Voy. l'arrêté du 18 avril 1957 portant fixation des modalités d'application de l'article 391 du Code des douanes, relatif à la répartition des produits des amendes et confiscations, *J.O.R.F.*, 24 avril 1957, modifié par



contre le trafic de drogue est particulièrement représenté. La récompense est plafonnée à hauteur de 3.100 euros, sauf décision contraire du directeur général des douanes et droits indirects. Une décision de cette nature peut être prise en cas d'information particulièrement significative<sup>2160</sup>.

En l'absence d'un texte exprès, la rémunération des indicateurs de la police s'est fondée sur l'article 391 du Code des douanes durant de nombreuses années<sup>2161</sup>. Cette pratique a toutefois fait l'objet d'une reconnaissance formelle au travers de la loi dite « Perben II »<sup>2162</sup>.

## Section 2. La dénonciation professionnelle

576. Le droit du travail et le droit de la fonction publique se sont petit à petit faits l'écho d'une libéralisation de la parole afin de détecter au sein des organisations les pratiques répréhensibles qui autrement resteraient cachées (§ 1). Dans un contexte marqué par les scandales à répétition, ce climat a ouvert la voie à l'instauration d'une série de dispositifs d'alerte professionnelle dans le domaine de la veille par excellence, celui de la santé et de l'environnement (§ 2)<sup>2163</sup>. Sous la pression de forces exogènes, le mouvement s'est ensuite répandu dans le domaine financier (§ 3) et dans le domaine de la lutte contre la corruption (§ 4).

### § 1. La protection de la parole en droit du travail

577. Jusque dans les années 2000, il ne paraissait pas nécessaire, en France, d'adopter une législation spécifique en vue de réglementer la dénonciation des faits constatés sur le lieu de travail<sup>2164</sup>. Il était en effet parfaitement possible pour un travailleur de faire remonter ses préoccupations au sein de son entreprise, et ce sans craindre d'être licencié grâce aux règles de protection contre le licenciement abusif<sup>2165</sup>.

Représentants du personnel et dirigeants d'entreprise (administrateur, auditeur, ...) se sont en effet vus reconnaître, dans le sillage du mouvement de démocratisation d'entreprise et de bonne

---

l'arrêté du 21 novembre 2007 modifiant l'arrêté du 18 avril 1957 fixant les modalités d'application de l'article 391 du code des douanes relatif à la répartition du produit des amendes et confiscations, *J.O.R.F.*, 5 décembre 2007.

<sup>2160</sup> A. DESRAMEAUX, *op. cit.*, p. 65.

<sup>2161</sup> « La rémunération des indicateurs en France » : Entretien avec Thierry Mariani (propos recueillis par Fabien Jobard) in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 206.

<sup>2162</sup> Loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, *J.O.R.F.*, 10 mars 2004.

<sup>2163</sup> En ce sens, voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 53.

<sup>2164</sup> En ce sens, Björn Fasterling note que la protection de la liberté d'expression sur le lieu de travail et le haut niveau de protection contre les licenciements abusifs ont rendu les législations relatives au *whistleblowing* moins nécessaires en France qu'aux États-Unis (« Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., dir.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 333).

<sup>2165</sup> Pour une comparaison entre le régime français et le régime américain, voy. P. MORVAN, « A Comparison of the Freedom of Speech of Workers in French and American Law », *Indiana Law Journal*, Vol. 84, Iss. 3, 2009, pp. 1015-1046.

gouvernance, un droit d'alerte<sup>2166</sup>. Celui-ci ne doit néanmoins pas être confondu avec les prérogatives dont jouissent aujourd'hui les lanceurs d'alerte<sup>2167</sup>. Les représentants du personnel comme les dirigeants d'entreprise, sont tenus de lancer d'alerte parce qu'ils assument un devoir de vigilance et, dans certains cas, de surveillance. En vérité, cela relève de la fonction même des représentants du personnel de parler et d'assurer la défense des intérêts du personnel. Ces derniers bénéficient d'ailleurs d'un aménagement de leur temps de travail afin d'exercer leur fonction et jouissent également d'un statut protecteur en cas de licenciement.

Dans la culture juridique française, comme dans la culture belge qui connaît des régimes similaires<sup>2168</sup>, on ne s'attend pas à ce que tout travailleur soit vigilant vis-à-vis des incidents qui surviennent sur son lieu de travail.

578. La réglementation en la matière ne représente pas moins une source d'inspiration de premier choix pour le législateur amené à accueillir la figure du lanceur d'alerte.

Parmi les institutions représentatives du personnel, notons que le Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail (ci-après : CHSCT) doit, en cas de danger grave et imminent, en aviser immédiatement l'employeur ou son représentant. Il n'est pas anodin que le verbe « aviser »<sup>2169</sup>, pour lequel le législateur belge a également opté dans la rédaction des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, ait été remplacé par le verbe « alerter » dans la nouvelle version du texte<sup>2170</sup>. Ce glissement sémantique témoigne certainement de l'avènement de l'institution de l'alerte, comme déclinaison moderne de la dénonciation, en droit français.

Un droit d'alerte est également reconnu aux délégués du personnel, calqué sur le droit reconnu au CHSCT, en cas d'atteintes aux droits et libertés des personnes dans l'entreprise en ce compris résultant de mesures discriminatoires<sup>2171</sup>, de même qu'au Comité d'entreprise<sup>2172</sup>.

Il faut noter que le texte légal précise, s'agissant du CHSCT et du délégué du personnel, que les faits peuvent être portés à leur connaissance par l'intermédiaire d'un salarié. Ce faisant, le CHSCT et le délégué du personnel se présentent, vis-à-vis du salarié dénonciateur, comme un interlocuteur privilégié et institutionnalisé.

C'est au cours des années '80 que les réformes du droit du travail reconnaissent explicitement au profit des travailleurs un droit d'expression<sup>2173</sup> ainsi que, corrélativement, une protection contre les mesures de rétorsion qui pourraient être prises<sup>2174</sup>. L'idée, comme le souligne Oliver

---

<sup>2166</sup> J. AUROUX, *Les droits des travailleurs*, rapport au président de la République et au Premier ministre, Paris, La Documentation française, 1981.

<sup>2167</sup> O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 21.

<sup>2168</sup> Sur les dispositifs d'alerte en droit social belge, voy. *infra* n<sup>os</sup> 791 et s.

<sup>2169</sup> Ancien article L. 231-9 du Code du travail.

<sup>2170</sup> Article L. 4131-2 du Code du travail.

<sup>2171</sup> Article L. 2313-2 du Code du travail (ancien article L. 422-1-1).

<sup>2172</sup> Article L. 2323-50 du Code du travail (ancien article L. 432-5).

<sup>2173</sup> Article L. 461-1 du Code du travail, précisé par les articles L.2281-1 à 2281-12.

<sup>2174</sup> Notons que l'article 5 de la Convention n° 158 de l'Organisation Internationale du Travail sur le licenciement, ratifiée par la France, stipule que « ne constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes ». Sur cette convention, voy. *infra* n° 621.

Leclerc, n'est pas pour autant de permettre aux salariés de s'exprimer librement sur les risques constatés sur leur lieu de travail, mais bien de recueillir leur avis en vue d'améliorer la productivité de l'entreprise<sup>2175</sup>. Le droit d'expression ne s'exerce pas librement mais selon les modalités précisées légalement. Aussi, il n'est nullement question de faire sortir l'alerte en dehors de l'entreprise.

En sus de ces règles, il importe de signaler que le droit français protège spécifiquement, conformément en droit de l'Union<sup>2176</sup>, les travailleurs qui font l'objet de harcèlement au travail ou qui subissent des mesures de discrimination, que ces mesures fassent suite ou non à une dénonciation<sup>2177</sup>.

## **§ 2. La consécration de l'alerte professionnelle dans le domaine sanitaire et environnemental**

579. Il n'est pas étonnant d'observer que c'est dans le domaine sanitaire et environnemental que l'alerte éthique proprement dit a, d'abord, émergé en France dans la mesure où « les mécanismes de veille sanitaire et d'alerte, éléments clefs de la gestion des risques écologiques et sanitaires, constituent un corollaire des principes de prévention et de précaution sur lesquels sont fondés les droits de l'environnement et de la santé publique »<sup>2178</sup>.

La première loi à reconnaître un droit d'alerte au travailleur dans le domaine sanitaire est ancienne. Il s'agit de la loi du 23 décembre 1982 relative aux comités d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail, dite « Quatrième loi Auroux »<sup>2179</sup>. Cette loi reconnaît déjà un droit d'alerte en faveur du travailleur ainsi qu'en faveur du représentant du personnel au CHSCT en cas de danger grave et imminent pour la vie ou la santé des travailleurs<sup>2180</sup>. Les dispositions de la « quatrième loi Auroux » ont été reprises dans l'actuel Code du travail<sup>2181</sup>. Le droit d'alerte s'accompagne aussi d'un droit de retrait. En ce sens, le Code du travail énonce qu'« aucune sanction, aucune retenue de salaire ne peut être prise à l'encontre d'un travailleur ou d'un groupe de travailleurs qui se sont retirés d'une situation de travail dont ils avaient un motif raisonnable

---

<sup>2175</sup> O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 23.

<sup>2176</sup> Voy. not. la directive 2000/43/CE du Conseil du 29 juin 2000 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité de traitement entre les personnes sans distinction de race ou d'origine ethnique, *J.O.U.E.*, L 180, 19 juillet 2000 et la directive 2000/78/CE du Conseil du 27 novembre 2000 portant création d'un cadre général en faveur de l'égalité de traitement en matière d'emploi et de travail, *J.O.U.E.*, L 303, 2 décembre 2000.

<sup>2177</sup> Voy. not. l'article L 1132-1 du C. trav. et la loi n° 2008-496 du 27 mai 2008 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans le domaine de la lutte contre les discriminations, *J.O.R.F.*, 28 mai 2008.

<sup>2178</sup> L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Éditions de Santé, 2014, p. 53.

<sup>2179</sup> Loi n° 82-1097 du 23 décembre 1982 relative aux comités d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail, *J.O.R.F.*, 26 décembre 1982.

<sup>2180</sup> Voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 55-57 ; R. DE QUENAUDON, « Les lanceurs d'alerte » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, pp. 296-297 ; Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 20.

<sup>2181</sup> Articles L. 4131-1 et L.4131-2 du Code du travail.

de penser qu'elle présentait un danger grave et imminent pour la vie ou pour la santé de chacun d'eux »<sup>2182</sup>.

La loi du 31 décembre 1992 relative à l'emploi, au développement du travail à temps partiel et à l'assurance chômage complète le dispositif de vigilance en définissant le droit d'alerte du délégué du personnel<sup>2183</sup>. À la différence du droit d'alerte reconnu au travailleur et au représentant du personnel au CHSCT, le droit d'alerte du délégué du personnel s'applique *en cas d'« atteinte aux droits des personnes*, à leur santé physique et mentale ou aux libertés individuelles dans l'entreprise qui ne serait pas justifiée par la nature de la tâche à accomplir, ni proportionnée au but recherché (nous soulignons) »<sup>2184</sup>. Le droit d'alerte du délégué du personnel a ensuite été étendu aux faits de harcèlement moral et de discriminations par la loi du 6 août 2012 relative au harcèlement moral<sup>2185</sup>. En pratique, il apparaît cependant que le droit d'alerte des délégués du personnel est assez méconnu, même s'il connaît un regain d'intérêt depuis plusieurs années<sup>2186</sup>.

Initialement prévu dans le secteur privé, le droit d'alerte dans le domaine sanitaire s'est exporté dans les trois fonctions publiques (fonction publique de l'État, fonction publique territoriale et fonction publique hospitalière)<sup>2187</sup>.

580. Deux lois ont en particulier marqué le renforcement de l'alerte dans le domaine sanitaire.

La première loi est la loi du 29 décembre 2011 relative au renforcement de la sécurité sanitaire du médicament et des produits de santé, dite loi « Bertrand »<sup>2188</sup>, qui est née de la réflexion suscitée par l'« affaire du Mediator » méditatisée par la lanceuse d'alerte Irène Frachon<sup>2189</sup>.

Soulignant que « le drame du Mediator révèle que notre système de sécurité sanitaire fonctionne en vase clos, nourri d'informations scientifiques circulant en circuit fermé »<sup>2190</sup>, la mission commune d'information sur le Mediator inscrit la protection des lanceurs d'alerte parmi ses recommandations formulées à l'attention des pouvoirs publics. S'inspirant du *Whistleblower Protection Act* de 1989 (États-Unis) et du *Public Interest Disclosure Act* de 1998 (Royaume-Uni)<sup>2191</sup>, la loi « Bertrand » esquisse un statut juridique du « lanceur d'alerte »<sup>2192</sup> en protégeant

---

<sup>2182</sup> Article L. 4131-3 du Code du travail.

<sup>2183</sup> Loi n° 92-1446 du 31 décembre 1992 relative à l'emploi, au développement du travail à temps partiel et à l'assurance chômage, *J.O.R.F.*, 1<sup>er</sup> janvier 1993.

<sup>2184</sup> Article L. 2313-2 du Code du travail.

<sup>2185</sup> Loi n° 2012-954 du 6 août 2012 relative au harcèlement sexuel, *J.O.R.F.*, 7 août 2012.

<sup>2186</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>2187</sup> Conseil d'État français, *ibidem*, p. 22.

<sup>2188</sup> Loi n° 2011-2012 du 29 décembre 2011 relative au renforcement de la sécurité sanitaire du médicament et des produits de santé, *J.O.R.F.*, 30 décembre 2011.

<sup>2189</sup> Voy. not. R. DE QUENAUDON, *op. cit.*, p. 299 ; L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 58 ; F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 65 ; Voy. J.-L. ROUMÉGAS, Rapport n° 650 fait au nom de la Commission des affaires sociales sur la proposition de loi, adoptée par le Sénat, relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte, 23 janvier 2013, disponible sur [www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr) (consulté le 20 août 2018).

<sup>2190</sup> Sénat français, « La réforme du système du médicament, enfin (Rapport) », juin 2011, disponible sur [www.senat.fr/rap/r10-675-1/r10-675-19.html#fn139](http://www.senat.fr/rap/r10-675-1/r10-675-19.html#fn139) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2011).

<sup>2191</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, *op. cit.*, p. 34.

<sup>2192</sup> Voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 58 ; R. DE QUENAUDON, *op. cit.*, p. 300.

de toute « mesure discriminatoire, directe ou indirecte, notamment en matière de rémunération, de traitement, de formation, de reclassement, d'affectation, de qualification, de classification, de promotion professionnelle, de mutation ou de renouvellement de contrat » ceux qui relatent ou témoignent de bonne foi des faits relatifs à la sécurité sanitaire des produits mentionnés à l'article L. 5311-1 du Code de la santé publique dont ils auraient eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions<sup>2193</sup>. La disposition ne protège pas seulement le travailleur *sensu stricto*, mais également toute personne qui relate ou témoigne de bonne foi, sur des faits relatifs à la sécurité sanitaire découverts dans l'exercice de ses fonctions, auprès de son employeur ou des autorités judiciaires ou administratives. N'est donc protégé que le signalement auprès de l'employeur (signalement interne) ou auprès des autorités judiciaires ou administratives (signalement externe).

La loi prévoit par ailleurs un renversement de la charge de la preuve en faveur du travailleur<sup>2194</sup>.

Parallèlement, l'article L. 5421-8, 2° du Code de la santé publique prévoit une obligation de dénonciation sous peine de sanction financière à charge de « toute personne exploitant un médicament ou produit mentionnés à l'article L. 5121-1 ou pour tout titulaire de l'autorisation prévue à l'article L. 4211-6 ». En leur qualité d'exploitants, ces personnes sont effectivement soumises à une obligation de vigilance accrue et, partant, à une obligation de dénonciation.

581. La seconde loi est la loi du 16 avril 2013 relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte<sup>2195</sup>. Prolongement direct des politiques visant à renforcer l'alerte dans le contexte des scandales sanitaires<sup>2196</sup>, cette loi poursuit un double objectif : renforcer la déontologie applicable aux activités de recherche et d'expertise et éviter que les alertes non institutionnelles ne soient perdues ou ignorées<sup>2197</sup>.

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 16 avril 2013 consacre le droit d'alerte dans le domaine de la santé publique et de l'environnement. Il ébauche de la sorte une première définition juridique de l'alerte éthique en France. D'après cette disposition, « toute personne physique ou morale a le droit de rendre publique ou de diffuser de bonne foi une information concernant un fait, une donnée ou une action, dès lors que la méconnaissance de ce fait, de cette donnée ou de cette action lui paraît faire peser un risque grave sur la santé publique ou sur l'environnement. L'information qu'elle rend publique ou diffuse doit s'abstenir de toute imputation diffamatoire ou injurieuse ».

---

<sup>2193</sup> Article L. 5312-4-2 du Code de la santé publique tel que modifié par la loi du 29 décembre 2011.

<sup>2194</sup> Nous montrerons au fil de l'étude que le renversement (total ou partiel) de la charge de la preuve est une mesure habituelle dans les *whistleblowing laws*. La Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit par exemple un transfert de la charge de la preuve en faveur du lanceur d'alerte (article 21, § 5 et considérant n° 93 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>2195</sup> Loi n° 2013-316 du 16 avril 2013 relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte, *J.O.R.F.*, 17 avril 2013.

<sup>2196</sup> Voy. les travaux menés par le groupe écologiste et mentionnés par le Conseil d'État français dans son rapport sur la situation de l'alerte en droit français: *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, *op. cit.*, p. 35, note infrapaginale 66.

<sup>2197</sup> Voy. J.-L. ROUMÉGAS, Rapport n° 650 fait au nom de la Commission des affaires sociales sur la proposition de loi, adoptée par le Sénat, relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte, 23 janvier 2013, disponible sur [www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr) (consulté le 20 août 2018). Voy. aussi L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 59.

D'autres dispositions méritent d'être mentionnées. L'article 2 de la loi du 16 avril 2013 crée par exemple une nouvelle instance compétente au niveau national, la Commission nationale de la déontologie et des alertes en matière de santé publique et d'environnement. L'article 8 de la loi du 16 avril 2013 insère, quant à lui, cinq dispositions dans le Code français du travail<sup>2198</sup> en vue de reconnaître tant au travailleur qu'au représentant du personnel au CHSCT un droit d'alerte en matière de santé publique et d'environnement.

Le traitement effectif de l'alerte est aussi garanti : l'employeur est tenu d'avertir le travailleur et le représentant du personnel au CHSCT de la suite réservée au signalement. « En cas de divergence avec l'employeur sur le bien-fondé d'une alerte transmise en application des articles L. 4133-1 et L. 4133-2 ou en l'absence de suite dans un délai d'un mois, le travailleur ou le représentant du personnel au comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail peut [en outre] saisir le représentant de l'État dans le département »<sup>2199</sup>.

Jusqu'en 2016, la Commission nationale de la déontologie et des alertes en matière de santé publique et d'environnement pouvait par ailleurs transmettre les alertes dont elle était saisie aux ministres compétents, qui devaient l'informer de la suite réservée aux alertes transmises<sup>2200</sup>. Ce dispositif s'est toutefois révélé inefficace dès lors que la Commission ne pouvait être saisie que par une organisation syndicale de salariés représentative au niveau national<sup>2201</sup>. Partant, le travailleur devait nécessairement passer l'entremise de son syndicat s'il voulait faire remonter l'alerte.

Un titre exprès, le Titre V, composé d'une article unique<sup>2202</sup>, est du reste dédié à la protection contre les représailles du travailleur qui lance de bonne foi une alerte en application de la loi, soit à son employeur, soit aux autorités judiciaires ou administratives. Comme pour la première législation mentionnée, la protection ne vise donc pas expressément le cas de la révélation publique.

### **§ 3. La consécration de l'alerte professionnelle dans les domaines comptable et financier**

582. De nombreuses entreprises françaises ont mis en place un dispositif d'alerte interne professionnelle en vue de se conformer aux prescriptions de portée extraterritoriales énoncées par le *SOX Act*. Comme nous l'avons épinglé, les entreprises cotées avaient plutôt intérêt à se conformer, même en l'absence d'une obligation juridique, puisque le non-respect du *SOX Act* emportait l'exclusion des entreprises défaillantes de la cotation de leurs actions sur le marché américain<sup>2203</sup>.

---

<sup>2198</sup> Sous le Titre III « Droits d'alerte et de retrait », Chapitre III « Droit d'alerte en matière de santé publique et d'environnement », du Livre I<sup>er</sup> de la Quatrième partie du code du travail.

<sup>2199</sup> L. 4133-3 du Code du travail.

<sup>2200</sup> Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, *J.O.R.F.*, 10 décembre 2016.

<sup>2201</sup> L. ROMANET & L. BENAÏCHE, *op. cit.*, p. 82 ; Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger, op. cit.*, p. 36.

<sup>2202</sup> Article L. 1351-1 du Code du travail.

<sup>2203</sup> M.-H. LARUE, « Les ambiguïtés des systèmes d'alerte éthique », *Gérer et comprendre*, septembre 2007, n° 89, p. 25.

Dans une quête de légitimité, de nombreuses entreprises françaises ont toutefois été au-delà de ce que prévoyait le dispositif américain, étendant le dispositif à des infractions non financières<sup>2204</sup>. Certaines avaient, par ailleurs, déjà introduit, avant l'adoption du *SOX Act* par le législateur américain, des dispositifs d'alerte interne dans leur management.

La CNIL a d'abord réservé un mauvais accueil au dispositif d'alerte établi par le *SOX Act*, estimant que son implémentation « pourrait conduire à un système organisé de délation professionnelle »<sup>2205</sup>. Ce dispositif a toutefois été finalement accueilli dans le respect de la réglementation relative à la protection des données<sup>2206</sup>.

Le juge français s'est lui aussi montré frileux. Saisi en référé par le comité d'établissement et la Confédération générale du travail (CGT), un syndicat français, le Tribunal de grande instance (TGI) de Libourne a ordonné, le 15 septembre 2005, le retrait des deux notes internes qui mettaient en place des dispositifs d'alerte professionnelle en application du *SOX Act*. Outre les critiques formulées au regard du droit à la vie privée et à la protection des dénonciateurs, il a été souligné par le conseil des travailleurs que de tels dispositifs n'étaient pas nécessaires en France dès lors que les syndicats, les commissaires aux comptes et les inspecteurs du travail sont déjà tenus à une obligation de vigilance et, le cas échéant, de signalement<sup>2207</sup>.

Les associations représentatives du patronat se sont, à l'inverse, montrées plus réceptives. Le Cercle Éthique des Affaires a ainsi trouvé dans le *whistleblowing* une nouvelle forme de liberté d'expression<sup>2208</sup>.

583. Les dispositifs établis par le *SOX Act* font aujourd'hui pleinement parties des programmes de *compliance* et contribuent activement à la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>2209</sup>. Ils ont en outre été saisis en droit français par le truchement de la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 relative à la sécurité financière<sup>2210</sup> qui tend à renforcer le contrôle interne au sein des sociétés anonymes ainsi qu'à moderniser les autorités de surveillance compétentes dans le domaine financier.

---

<sup>2204</sup> Voy. not. M.-H. LARUE, *op. cit.*, pp. 25-26 ; S. CHARREIRE PETIT & J. SURPLY, « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, pp. 125-129.

<sup>2205</sup> CNIL, Délibération n° 2005-110 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de McDonald's France pour la mise en oeuvre d'un dispositif d'intégrité professionnelle, p. 4 ; CNIL, Délibération n° 2005-111 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de la Compagnie européenne d'accumulateurs pour la mise en oeuvre d'un dispositif de "ligne éthique", p. 3

<sup>2206</sup> Sur les exigences imposées à la dénonciation par le droit à la protection des données à caractère personnel, voy. *infra* la troisième partie de l'étude n°s 1165 et s.

<sup>2207</sup> C. COURTOIS « Les salariés de BSN Glasspack refusent d'être des corbeaux », *Le Monde.fr*, 10 octobre 2005 (consulté le 27 septembre 2019)

<sup>2208</sup> Cercle éthique des affaires, « Whistleblowing : Quel système d'alerte éthique pour les entreprises françaises ? », *Les Cahiers de l'éthique*, éd. Cercle éthique des affaires, 2005, n° 2, p. 13.

<sup>2209</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 60.

<sup>2210</sup> Loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière, *J.O.R.F.*, 2 août 2003.

#### § 4. La diffusion de l'alerte professionnelle à la lutte contre la corruption

584. Deux associations ont contribué activement en France à la mobilisation de l'alerte comme outil de lutte contre la corruption : Transparency International France et Sherpa<sup>2211</sup>, dont le président n'est autre que l'avocat militant William Bourdon, avocat entre autres d'Antoine Deltour, et auteur du célèbre « *Petit manuel de désobéissance citoyenne* » chez Jean-Claude Lattès (2014). Reste que c'est l'affaire « Cahuzac » qui va précipiter dans les faits l'adoption de textes législatifs dans le domaine.

Parmi les lois adoptées dans le domaine, il y en a deux qui nous intéressent particulièrement : la loi relative à la transparence de la vie publique et la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

La première loi, la loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, protège, en son article 25, celui qui, dans le secteur public ou privé, signale de bonne foi des faits relatifs à une situation de conflit d'intérêts dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions<sup>2212</sup>. La loi prévoit également un renversement de la charge de la preuve en faveur du travailleur<sup>2213</sup>. La loi du 13 novembre 2007, qui transpose en droit français la Convention de Mérida<sup>2214</sup> s'agissant du secteur privé en insérant l'article 1161-1 dans le Code du travail, prévoyait déjà la protection du travailleur du secteur privé qui signale de bonne foi des faits de corruption<sup>2215</sup>. La loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique pallie donc l'absence de dispositif de signalement dans le secteur public.

Tant le signalement interne que le signalement externe sont protégés. La loi est innovante en ce qu'elle élargit le signalement interne au signalement effectué auprès de « l'autorité chargée de la déontologie au sein de l'organisme » et le signalement externe au signalement effectué auprès d'associations de lutte contre la corruption agréées par la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique, autorité *ad hoc* mise en place par la loi du 11 octobre 2013<sup>2216</sup>.

Comme nous le verrons plus loin, la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite « Loi Sapin II » organise plus en détail le signalement interne au sein des entreprises. Elle supprime alors l'article 25 de la loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, devenu surabondant.

585. La deuxième loi, la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, protège, quant à elle, des représailles en son article 35, celui qui témoigne de bonne foi de faits constitutifs d'un crime ou d'un délit, en ce compris des faits de corruption dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de ses

---

<sup>2211</sup> O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 33.

<sup>2212</sup> Article 25 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, *J.O.R.F.*, *J.O.R.F.*, 12 octobre 2013. Devenu surabondant, l'article 25 a cependant été abrogé par l'article 15 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (« Loi Sapin II »), *J.O.R.F.*, 10 décembre 2016.

<sup>2213</sup> Sur la loi n° 2013-907, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 60.

<sup>2214</sup> Sur la Convention de Mérida, voy. *infra* n°s 623 et s.

<sup>2215</sup> Loi n° 2007-1598 du 13 novembre 2007 relative à la lutte contre la corruption, *J.O.R.F.*, 14 novembre 2007.

<sup>2216</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, *op. cit.*, p. 38.



fonctions<sup>2217</sup>. La protection se veut large dès lors qu'elle s'applique tant au fonctionnaire du secteur public qu'au travailleur du secteur privé<sup>2218</sup>. La loi instaure par ailleurs un mécanisme de renversement de la charge de la preuve, ce qui contribue également à la protection du lanceur d'alerte. Cette loi apporte ainsi la contrepartie longtemps attendue à l'article 40, alinéa 2, du Code de procédure pénale qui ne prévoit pas de protection en pareille situation<sup>2219</sup>.

Le dispositif de dénonciation bascule de la sorte peu à peu vers un dispositif de lancement d'alerte tel que défendu dans sa conception structurelle. L'article 26 de la loi précitée introduit en outre dans le Code de procédure pénale, en son article 40-6, une disposition visant à mettre en relation le lanceur d'alerte qui le souhaite avec le service central de prévention de la corruption (SCPC). Le rôle du SCPC vis-à-vis du lanceur d'alerte et de son signalement n'est toutefois nullement précisé<sup>2220</sup>.

586. Au surplus, il convient encore de noter que la loi du 20 avril 2016 relative à la déontologie et aux droits et obligations des fonctionnaires<sup>2221</sup>, adoptée en réaction à l'affaire « Cahuzac », est venue étendre la protection des fonctionnaires publics aux cas de dénonciation de faits susceptibles d'être qualifiés de conflit d'intérêts. La mesure est importante puisque ni l'article 40 du Code de procédure pénale ni l'article 35 de la loi du 6 décembre 2013 ne prévoyaient de protection en cas de dénonciation de faits de cette nature.

### Section 3. La dénonciation d'intérêt public

587. La plupart des principes posés par les législations sectorielles (en particulier, l'idée d'un signalement échelonné, le critère de la bonne foi et le renversement de la charge de la preuve) se retrouvent dans la loi du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite Loi « Sapin II »<sup>2222</sup>. Très attendue dans le contexte des révélations des « *Panama Papers* » d'avril 2016, la presse française a largement fait écho de cette loi, qui comporte trois volets, comme le suggère son intitulé: la transparence, la lutte contre la corruption et la modernisation de la vie économique.

---

<sup>2217</sup> Les articles 35 et 36 forment le Titre III : « Des lanceurs d'alerte » de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, *J.O.R.F.*, 7 décembre 2013.

<sup>2218</sup> Insertion de l'article 6ter A dans la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 (secteur public) et insertion de l'article L 1132-3-3 dans le Code du travail (secteur privé).

<sup>2219</sup> L. ROMANET & L. BENAICHE, *op. cit.*, p. 85.

<sup>2220</sup> L'article 40-6 du Code de procédure pénale se contente de déclarer : « la personne qui a signalé un délit ou un crime commis dans son entreprise ou dans son administration est mise en relation, à sa demande, avec le service central de prévention de la corruption lorsque l'infraction signalée entre dans le champ de compétence de ce service ».

<sup>2221</sup> Loi n° 2016-483 du 20 avril 2016 relative à la déontologie et aux droits et obligations des fonctionnaires, *J.O.R.F.*, 21 avril 2016.

<sup>2222</sup> Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, *J.O.R.F.*, 10 décembre 2016. Sur les dispositions de la Loi Sapin II relatives aux lanceurs d'alerte, voy. not. Transparency International France, *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français* (2009) et *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français # 2* (2017), tous deux disponibles sur <https://transparency-france.org> (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

Bien que le contenu de la Loi Sapin II relève essentiellement de la matière financière, le chapitre relatif à la protection des lanceurs d'alerte dépasse largement ce cadre et crée, en droit français, un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte<sup>2223</sup> dans le prolongement des suggestions formulées par le Conseil de l'Europe<sup>2224</sup>. Comme nous l'avons évoqué, des régimes spécifiques existent déjà en matière de travail, de sécurité sanitaire, de santé publique ou encore d'environnement. Sont cependant exclus du régime institué par la Loi Sapin II « les faits, informations ou documents, quel que soit leur forme ou leur support, couverts par le secret de la défense nationale, le secret médical ou le secret des relations entre un avocat et son client »<sup>2225</sup>.

Des sénateurs ont critiqué, devant le Conseil constitutionnel français, les articles 6 et 8 de la Loi Sapin II<sup>2226</sup>. Les dispositions querellées sont remarquables en ce qu'elles proposent une définition juridique du « lanceur d'alerte », valable en tout domaine, et formalisent la procédure de lancement d'alerte sous une forme échelonnée. C'est pourquoi nous proposons de nous y attarder dans les lignes qui suivent.

588. L'article 6 de la Loi Sapin II définit le lanceur d'alerte comme « une personne physique qui révèle ou signale, de manière désintéressée et de bonne foi, un crime ou un délit, une violation grave et manifeste d'un engagement international régulièrement ratifié ou approuvé par la France, d'un acte unilatéral d'une organisation internationale pris sur le fondement d'un tel engagement, de la loi ou du règlement, ou une menace ou un préjudice graves pour l'intérêt général, dont elle a eu personnellement connaissance ».

En définissant de la sorte la notion de « lanceur d'alerte », la Loi Sapin II propose une définition particulièrement large, parfois considérée comme la plus ouverte au monde<sup>2227</sup>. Aussi large soit-elle, la définition proposée par l'article 6 de la Loi Sapin II exclut cependant de son périmètre les personnes morales<sup>2228</sup>. Ces dernières peuvent néanmoins, en vertu de dispositions

---

<sup>2223</sup> Commentaire des décisions n<sup>os</sup> 2016-740 DC et 2016-741 DC, p. 3.

<sup>2224</sup> Voy. spéc. la résolution 1729(2010) de l'Assemblée parlementaire, « Protection des 'donneurs d'alerte' », texte adopté par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance ainsi que la Recommandation CM/Rec (2014)7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe le 30 avril 2014 lors de sa 1.198<sup>e</sup> réunion. Sur les principes établis par le Conseil de l'Europe à propos du *whistleblowing*, voy. *infra* n<sup>os</sup> 653 et s.

<sup>2225</sup> Article 6, alinéa 2, de la Loi Sapin II.

<sup>2226</sup> Décision n<sup>o</sup> 2016-741 du Conseil constitutionnel français. Pour un commentaire de cette décision, voy. not. A. LACHAPPELLE, « La déclaration d'informations (« *reporting* ») comme outil de lutte contre la criminalité financière : commentaire de la décision n<sup>o</sup> 2016-741 du Conseil constitutionnel français », *T.F.R.*, 2017, pp. 422-432.

<sup>2227</sup> À ce jour, la France est le seul pays au monde à bénéficier d'une définition conceptuelle, par compréhension, abstraite, et non pas énumérative et/ou limitée à un secteur. Pour rappel, la définition par compréhension s'attache à mettre en relief les différents éléments abstraits qui caractérisent le concept défini (Y. POULLET, avec la coll. de F. DELNOOZ, A. LACHAPPELLE & K. ROSIER, *Sources et principes du droit. Partie III : Théorie générale du droit. Volume II : Analyse d'une méthode particulière de régulation : la loi*, Syllabus, Faculté de droit, Université de Namur, année académique 2014-2015, p. 63). La réunion de ces éléments présuppose l'application du concept. La définition par extension consiste, quant à elle, à énumérer les différentes réalités sociales visées par le concept.

<sup>2228</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 102. Cette limitation est critiquée en pratique par certaines organisations non gouvernementales et associations citoyennes (voy. en ce sens « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Nous reviendrons sur ces critiques dans la troisième partie de l'étude. Voy. *infra* n<sup>os</sup> 1026 et s.

particulières, effectuer un signalement dans le domaine bancaire et celui de la sécurité aérienne<sup>2229</sup>, qui sont deux domaines pionniers en matière de lancement d'alerte.

Contrairement à la tendance générale qui se dessine, qui consiste à circonscrire la figure du lanceur d'alerte au secteur professionnel, le législateur français a donc choisi d'étendre la figure du lanceur d'alerte en dehors du cadre de la relation de travail. Il s'agit tout bonnement du dénonciateur civique, du *Delator* tel que pensé par Platon. L'inclusion des citoyens dans le mécanisme de dénonciation peut se comprendre au regard du contexte (mutations technologiques et sociétales : mouvement de participation citoyenne, création de la plateforme *Wikileaks*, etc.), du cadre politique (prolongement de l'alerte éthique), du cadre juridique (examen du lancement d'alerte sous l'angle de la liberté d'expression, laquelle est reconnue à tout citoyen), mais aussi du cadre historique. Comme nous l'avons vu dans la première partie de l'étude, l'idée de lancer d'alerte se fonde idéologiquement sur la conception républicaine de la dénonciation *civique*, par hypothèse ouverte à tout *citoyen*. Le législateur français semble donc s'engager sur la voie d'un régime général de lancement d'alerte avec plusieurs régimes juridiques distincts.

Quoi qu'il en soit, force est de constater qu'une telle interprétation heurte de plein fouet le mouvement actuel qui tend clairement vers une limitation de la définition du « lanceur d'alerte » au cadre professionnel (ce pourquoi l'alerte est fréquemment qualifiée de « professionnelle »). Les risques encourus par le dénonciateur, de même que les obstacles juridiques (devoir de secret) rencontrés, diffèrent effectivement fortement selon que ce dernier dénonce des faits découverts dans le cadre d'une relation professionnelle – que celle-ci soit officielle ou non – ou dans le cadre d'une relation privée<sup>2230</sup>.

Il faut souligner que la définition française du « lanceur d'alerte » se présente comme la définition la plus ouverte au monde, non pas seulement en ce qui concerne le champ d'application *ratione personae*, mais aussi en ce qui concerne le champ d'application *ratione materiae*. Résultante du travail conjoint de la société civile (dix-huit ONG et trois universitaires), du Conseil d'État et du Parlement français, la définition a été explicitement pensée à l'aune du cas d'Antoine Deltour, qui était jugé en même temps devant les juridictions luxembourgeoises. Ceci explique que l'alerte éthique couvre « ces pratiques ou comportements non encore détectés mais préjudiciables à l'intérêt général, et que la société en viendra à terme à juger illégaux »<sup>2231</sup>.

589. Toujours est-il que ce n'est pas l'extension du qualificatif « lanceur d'alerte » au simple citoyen que les sénateurs ont critiqué devant le Conseil constitutionnel, mais bien le manque de précision que provoque la référence à la notion d'intérêt général dans la définition proposée. Que faut-il entendre par « une menace ou un préjudice *graves* pour l'*intérêt général* » ? Suivant les sénateurs, cette imprécision méconnaîtrait le principe de légalité des délits et des peines,

---

<sup>2229</sup> Réponse à une question parlementaire publiée au *J.O.R.F.* du 28 novembre 2017, p. 5925 citée in F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, p. 102.

<sup>2230</sup> En ce sens, voy. not. les travaux parlementaires autour de la révision de la loi organique de la Banque nationale de Belgique (proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3624/001, p. 22-28). Voy. *infra* n°s 830 et s.

<sup>2231</sup> N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 393.

l'article 34 de la Constitution française<sup>2232</sup>, le principe d'égalité et le principe de proportionnalité des peines, dans la mesure où la définition du lanceur d'alerte détermine l'application de l'irresponsabilité pénale prévue à l'article 7 de la Loi Sapin II. Elle serait, en outre, contraire à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi<sup>2233</sup>. Après avoir rappelé la définition du lanceur d'alerte énoncée à l'article 6 de la Loi Sapin II et les exclusions du régime de protection énumérées dans le Chapitre II de la Loi Sapin II, le Conseil constitutionnel déclare toutefois, dans une réponse pour le moins laconique, que « [l]es critères de définition du lanceur d'alerte ainsi retenus ne sont pas imprécis »<sup>2234</sup>.

Il est vrai que le concept d'intérêt général, concept bien connu en droit français, mais aussi en droit belge, est un concept dont les contours sont, par nature, flous et imprécis. C'est ce flou qui permet au contenu de la notion d'évoluer en fonction du contexte socio-politique. En outre, il est parfaitement possible, le cas échéant en se faisant aider par un avocat, de préciser la notion d'intérêt général dans le contexte des lanceurs d'alerte. D'un côté, les textes adoptés par les instances européennes en faveur d'une protection des lanceurs d'alerte, précisent la notion et l'illustrent parfois au regard d'affaires médiatiques, telles que l'affaire « Snowden » ou celle des « *Lux Leaks* »<sup>2235</sup>. D'un autre côté, la Cour européenne des droits de l'homme a déjà eu l'occasion de préciser la notion en général, à l'aune de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme qui consacre le droit à la liberté d'expression, et, en particulier, dans le cadre de « *whistleblowing cases* »<sup>2236</sup>. En outre, on s'accorde en Europe à penser que la notion d'intérêt général renvoie au « bien-être » du public et de la société<sup>2237</sup>. De surcroît, le manque de certitude qui entoure la notion d'intérêt général doit être contrebalancé, il nous semble, par l'appréciation subjective qui en est faite par la jurisprudence française conformément à la

---

<sup>2232</sup> L'article 34 de la Constitution française détermine les matières qui relèvent de la compétence du législateur, parmi lesquelles la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables.

<sup>2233</sup> Point 3 de la décision.

<sup>2234</sup> Point 6 de la décision.

<sup>2235</sup> Le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe a notamment déclaré que la notion d'intérêt général doit « pour le moins, inclure les violations de la loi et des droits de l'homme, ainsi que les risques pour la santé et la sécurité publiques, et pour l'environnement » (Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Section I, Principe 2). Le Parlement européen a, quant à lui, souligné l'importance de « protéger, dans le secteur privé comme dans le secteur public, ceux qui détectent des erreurs de gestion et des irrégularités et qui dénoncent des cas de corruption nationaux et transfrontaliers liés à des intérêts financiers de l'Union européenne » (Résolution du Parlement européen sur la criminalité organisée, la corruption et le blanchiment de capitaux: recommandations sur des actions et des initiatives à entreprendre (rapport final) (2013/2107(INI)), P7\_TA(2013)0444, 23 octobre 2013, point 14. Voy. aussi la Résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA(2017)0022, 14 février 2017, point F). Enfin, la Commission européenne a choisi, dans le cadre de sa proposition de directive du 23 avril 2013, de lister une série de domaines spécifiques pour lesquels le recours aux lanceurs d'alerte s'avère nécessaire<sup>2235</sup>. Au-delà des domaines financiers et fiscaux, on y retrouve notamment la protection de l'environnement, la santé publique, la protection de la vie privée et des données personnelles (Proposition de directive du 23 avril 2018, article 1 a) et Annexe, Partie I et II).

<sup>2236</sup> Voy. *infra* la troisième partie de l'étude.

<sup>2237</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 41 ; Conseil de l'Europe, *Protection des lanceurs d'alerte : Petit guide pour la mise en œuvre nationale*, août 2016, p. 8. Dans le même sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte considère que « les violations du droit de l'Union [...] peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public, en ce qu'elles engendrent des risques importants pour le bien-être de la société (nous soulignons) ». Elle relève aussi qu'« [e]n signalant des violations du droit de l'Union qui portent atteinte à l'intérêt public, ces personnes agissent en tant que « lanceurs d'alerte » et jouent ainsi un rôle clé dans la révélation et la prévention de ces violations et dans la préservation du bien-être de la société (nous soulignons) » (considérants n<sup>os</sup> 3 et 1 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

présomption de bonne foi établie dans la Résolution 1729 (2010) de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe<sup>2238</sup>.

590. Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>2239</sup>, l'article 8 de la Loi Sapin II établit une procédure échelonnée de lancement d'alerte.

On distingue trois paliers:

- i) le signalement interne (au supérieur hiérarchique, direct ou indirect, à l'employeur ou à un référent désigné par celui-ci);
- ii) le signalement externe (à l'autorité judiciaire, à l'autorité administrative ou aux ordres professionnels);
- iii) le signalement public.

Le décret n° 2017-564 du 19 avril 2017 relatif aux procédures de recueil des signalements émis par les lanceurs d'alerte au sein des personnes morales de droit public ou de droit privé ou des administrations de l'État prévoit que l'obligation de mettre en place des canaux de signalement interne s'applique aux « personnes morales de droit public ou de droit privé d'au moins cinquante agents ou salariés, administrations de l'État, communes de plus de 10 000 habitants, départements et régions et les établissements publics en relevant ainsi que les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre regroupant au moins une commune de plus de 10 000 habitants »<sup>2240</sup>. L'obligation est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Les deux seuils – 50 travailleurs et 10.000 habitants – ont été repris par la Commission européenne dans la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2241</sup>. Seul le premier seuil a été retenu dans la directive, étant entendu que la directive permet aux États membres d'exempter de l'obligation de mettre en place des canaux de signalement interne les municipalités comptant moins de 10.000 habitants<sup>2242</sup>.

---

<sup>2238</sup> Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 107 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 80. Selon ce principe, « tout donneur d'alerte doit être considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectifs illicites ou contraires à l'éthique » (Résolution 1729 (2010), point 6.2.4). Cette présomption a été reprise dans la proposition de directive du 23 avril 2018 (considérant n° 60) et ensuite dans la Directive sur les lanceurs d'alerte (article 6, § 1<sup>er</sup>).

<sup>2239</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur et Toma*, précité. Pour un commentaire, voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja / Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, 2009, pp. 227-260 et du même auteur, « Lancer l'alerte: quoi de neuf depuis Guja? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, 2014, pp. 459-482.

<sup>2240</sup> Décret n° 2017-564 du 19 avril 2017 relatif aux procédures de recueil des signalements émis par les lanceurs d'alerte au sein des personnes morales de droit public ou de droit privé ou des administrations de l'État, *J.O.R.F.*, 20 avril 2017. L'obligation a été inscrite dans le Code du travail aux articles L. 1111-2 et L.1111-3. Sur ce décret, voy. not. F. CHALTIÉL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 81-82.

<sup>2241</sup> Article 4 de la proposition de directive du 23 avril 2018.

<sup>2242</sup> Article 8, § 9, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Sauf exception, la révélation publique d'informations ne peut survenir qu'en dernier ressort. Ceci étant, l'article 8, III, de la Loi Sapin II prévoit une ultime soupape de sécurité, énonçant qu'« en cas de danger grave et imminent ou en présence d'un risque de dommages irréversibles », le signalement peut intervenir directement auprès d'autorités externes ou être rendu public, sans passer donc par la case « signalement interne ».

591. La rigidité que suppose une telle procédure échelonnée contraste, selon certains auteurs, avec la souplesse qui caractérise la jurisprudence française. Plutôt que d'imposer le suivi de différents paliers, le juge français avalise en général le choix du lanceur d'alerte de saisir l'interlocuteur le plus approprié<sup>2243</sup>.

En particulier, un arrêt de la Chambre sociale de la Cour de cassation, rendu avant l'adoption de la Loi Sapin II, avalise la saisine directe des autorités judiciaires en cas d'infraction pénale, considérant « qu'en raison de l'atteinte qu'il porte à la liberté d'expression, en particulier au droit pour les salariés de signaler les conduites ou actes illicites constatés par eux sur leur lieu de travail, le licenciement d'un salarié prononcé pour avoir relaté ou témoigné, de bonne foi, de faits dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions et qui, s'ils étaient établis, seraient de nature à caractériser des infractions pénales, est atteint de nullité »<sup>2244</sup>.

Si l'on comprend la justification d'une procédure échelonnée eu égard au principe de proportionnalité et aux autres droits, libertés et intérêts en jeu<sup>2245</sup>, il faut néanmoins attirer l'attention sur le fait que le respect de cette procédure conditionne également la protection du lanceur d'alerte. Une telle conditionnalité de la protection du lanceur d'alerte est certes fréquente en droit, en France comme ailleurs, mais elle n'est pas exempte de critiques<sup>2246</sup>. En effet, la procédure et ses diverses étapes et formalités ne sont pas forcément lisibles pour un profane. Elles sont par ailleurs de nature à allonger la procédure inutilement alors que l'urgence s'imposerait dans les faits. Certes, nous venons de voir que l'urgence pouvait justifier de déroger à la gradualité de la procédure, mais comment le lanceur d'alerte peut-il être certain, au moment du signalement, que le juge partagera son appréciation de l'urgence en cas de litige ? Or, cette divergence pourrait conduire à lui ôter sa protection.

Ces observations expliquent que le principe d'une procédure échelonnée ait finalement été abandonné par le législateur européen dans la version finale de la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2247</sup>. Partant, on peut se demander comment le juge français interprétera à l'avenir l'exigence procédurale prévue par la Loi Sapin II. L'avenir qui se dessine n'est pas, pour l'instant, nécessairement rassurant pour les potentiels lanceurs d'alerte au vu de l'issue de l'affaire « Tefal ». Le juge français a effectivement dénié le statut de lanceur d'alerte à l'inspectrice du travail Laura Pfeiffer, qui a dénoncé des soupçons de collusion entre son

---

<sup>2243</sup> En ce sens, voy. not. J. ALIBERT & J.-P. FOEGLE, « Première victoire d'un lanceur d'alerte en référé sous l'empire de la loi « Sapin II ». Un renforcement juridictionnel supplémentaire du statut de « lanceur d'alerte » en droit interne », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, avril 2019, p. 4.

<sup>2244</sup> Cass. fr. (soc.), 30 juin 2016, n° 15-10.557. Dans cet arrêt, la Cour de cassation a estimé que le licenciement du travailleur constituait une violation du droit à la liberté d'expression du travailleur, au sens de l'article 10 de la CEDH.

<sup>2245</sup> Ces motifs expliquent que la Cour européenne des droits de l'homme recommande le respect d'une procédure échelonnée. Sur cette question, voy. *infra* n°s 1112 et s.

<sup>2246</sup> Sur ces critiques, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 101.

<sup>2247</sup> Sur l'exigence de respecter une procédure « échelonnée » dans la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *infra* n°s 895 et s.

employeur et le fabricant d'articles de cuisine, au motif qu'elle n'a pas suivi la procédure établie par la Loi Sapin II en dénonçant les faits directement à la presse et était vraisemblablement animée par des considérations personnelles<sup>2248</sup>. L'apparente souplesse dont semblait faire preuve la jurisprudence française semble donc toute relative, en particulier quand l'intention du lanceur d'alerte n'est pas « pure et désintéressée ».

592. Ce n'est toutefois pas dans cette exigence procédurale que les sénateurs ont tiré leur grief proprement dit devant le Conseil constitutionnel, mais dans la lecture conjointe des articles 6 (définition large du lanceur d'alerte) et 8 (respect d'une procédure échelonnée) de la Loi Sapin II.

L'article 8 de la Loi Sapin II, en ce qu'il prévoit, en première étape de la procédure de dénonciation, le signalement au supérieur hiérarchique alors que l'article 6 définit le lanceur d'alerte indépendamment de toute relation de travail, manque effectivement un objectif important, à savoir celui d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi. Celui qui agit en dehors du contexte de sa relation de travail ne peut, par hypothèse, dénoncer les faits à son supérieur hiérarchique puisqu'ils n'ont pas été commis dans le cadre de sa relation professionnelle. Le signalement interne n'est donc pas possible.

Florence Chaltiel Terral y voit un hiatus qui est source d'insécurité juridique<sup>2249</sup>. Selon l'auteure, ce hiatus peut s'interpréter comme suit : soit les articles 6 et 8 doivent être lus ensemble et le lanceur d'alerte est nécessairement membre d'une organisation, soit les articles 6 et 8 sont autonomes mais alors la procédure en cas de dénonciation par une personne externe à la structure faisant l'objet de l'alerte est semée d'incertitudes. La première interprétation est défendue par le Défenseur des droits de l'homme et la seconde a été avancée par le Conseil constitutionnel lors de sa décision.

Dans une réponse ici encore pour le moins ramassée, le Conseil constitutionnel a considéré que le fait que le législateur ait « entendu limiter le champ d'application de l'article 8 aux seuls lanceurs d'alerte procédant à un signalement visant l'organisme qui les emploie ou celui auquel ils apportent leur collaboration dans un cadre professionnel » ne rend pas la disposition inintelligible. La définition plus large de l'article 6 a vocation à s'appliquer aux procédures visées par l'article 8, mais aussi, le cas échéant, à d'autres procédures qui seraient établies par le législateur en dehors du cadre professionnel<sup>2250</sup>. Il s'ensuit que les articles 6 et 8 de la Loi Sapin II sont conformes à la Constitution française.

Faut-il voir dans ce hiatus une tentative, manquée, de concilier la dénonciation civique, telle qu'elle existe depuis l'Antiquité, avec la dénonciation professionnelle née à la fin du XX<sup>e</sup> siècle ? On peut le penser puisque la Loi Sapin II a pour ambition de créer un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte sans préjudice de la possibilité de lui appliquer des règles distinctes selon qu'il agit en qualité de citoyen ou de travailleur.

---

<sup>2248</sup> B. BISSUEL, « Affaire Tefal : la condamnation de l'inspectrice du travail confirmée en appel », *Le Monde.fr*, 24 octobre 2019 (consulté le 24 novembre 2019)). Cette décision a été vivement critiquée par Jean-Philippe Foegle lors du 5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte (« Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de J.-PH. FOEGLE) in 5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : *Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>2249</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, pp. 102-103.

<sup>2250</sup> Point 7 de la décision du Conseil constitutionnel.

Il n'en demeure pas moins que la protection des lanceurs d'alerte y gagnerait en efficacité si l'articulation du régime général avec les régimes sectoriels de protection des lanceurs d'alerte était clarifiée, tâche qui incombe au juge mais aussi à la doctrine.

593. En marge de la décision commentée, le Conseil constitutionnel a été invité à se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions relatives au Défenseur des droits dans une décision rendue le même jour<sup>2251</sup>.

À cet égard, l'article 8, IV, de la Loi Sapin II dispose que « toute personne peut adresser son signalement au Défenseur des droits afin d'être orientée vers l'organisme approprié de recueil de l'alerte »<sup>2252</sup>. Le Défenseur des droits a été érigé en point de contact des lanceurs d'alerte par la loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte<sup>2253</sup>, adoptée par l'Assemblée nationale concomitamment à la Loi Sapin II<sup>2254</sup>. D'après l'article 71-1 de la Constitution française, le Défenseur des droits « veille au respect des droits et libertés par les administrations de l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics, ainsi que par tout organisme investi d'une mission de service public, ou à l'égard duquel la loi organique lui attribue des compétences ».

L'article unique de la loi organique précitée confie trois missions nouvelles au Défenseur des droits: i) orienter vers les autorités compétentes toute personne signalant une alerte dans les conditions fixées par la loi; ii) veiller aux droits et libertés de cette personne et, iii) en tant que de besoin, lui assurer une aide financière ou un secours financier<sup>2255</sup>.

594. L'article 14 de la Loi Sapin II prévoit les modalités selon lesquelles, conformément à l'article unique précité, le Défenseur des droits peut accorder une aide financière ou un secours financier à un lanceur d'alerte. L'idée qui sous-tend la création de la figure du Défenseur des droits de l'homme est d'aider les personnes, faisant, ou pouvant faire, l'objet de discriminations dans l'exercice de leurs droits et libertés, à identifier les voies et procédures adaptées à leur situation. Permettre aux lanceurs d'alerte, qui font l'objet, ou peuvent craindre de faire l'objet, de discriminations de la part de l'organisation qu'ils mettent en cause de contacter le Défenseur des droits, s'inscrit donc dans la droite ligne de cette idée. Il n'empêche que les prérogatives du

---

<sup>2251</sup> Cons. const. fr., décision n° 2016-740 DC du 8 décembre 2016, loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte.

<sup>2252</sup> Dans le même sens, le Parlement européen propose de créer un organe européen indépendant, qui disposerait de bureaux dans les États membres, en vue d'orienter les lanceurs d'alerte vers les bons canaux de communication (résolution du Parlement européen du 14 février 2017, précitée). Notons que la mise en place d'un point de contact répond à la recommandation de N.-M. MEYER, chargée de mission à Transparency International France, formulée, en 2014, à l'occasion des 11<sup>e</sup> Journées droit de la Santé et du Médicament – LEEM des 30 et 31 janvier 2014 (« L'alerte éthique dans le monde et en France », disponible sur <http://archive.transparency-france.org> (consulté le 16 novembre 2016)).

<sup>2253</sup> Loi organique n° 2016-1690 du 9 décembre 2016 relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte, *J.O.R.F.*, 10 décembre 2016. Sur le Défenseur des droits, voy. la loi organique n° 2011-333 du 29 mars 2011 relative au Défenseur des droits, *J.O.R.F.*, 30 mars 2011.

<sup>2254</sup> Cons. const. fr., décision n° 2016-740 DC du 8 décembre 2016, loi organique relative à la compétence du Défenseur des droits pour l'orientation et la protection des lanceurs d'alerte.

<sup>2255</sup> Sur les missions du Défenseur des droits vis-à-vis des lanceurs d'alerte, voy. not. Défenseur des droits, *Guide : Orientation et protection des lanceurs d'alerte*, Juillet 2017.



Défenseur des droits, aussi larges soient-elles<sup>2256</sup>, ne vont pas, selon le Conseil constitutionnel, jusqu'à lui permettre d'assurer lui-même, en tant que de besoin, une aide financière ou un secours financier aux lanceurs d'alerte. Il s'ensuit que la partie de l'article unique qui prévoit un tel soutien financier est contraire à la Constitution. Par conséquent, le Conseil constitutionnel décide, dans la décision commentée, que l'article 14 de la Loi Sapin II, qui précise les conditions de mise en oeuvre de ce soutien financier, est contraire à la Constitution.

Le juge constitutionnel n'explique toutefois pas en quoi cette mission irait, selon lui, au-delà du prescrit constitutionnel. Ceci étant, il est vrai que le sujet demeure largement controversé en France<sup>2257</sup>, où le souvenir de l'Occupation allemande est toujours bien vivace dans les esprits. L'idée de rétribuer certains délateurs n'est néanmoins pas totalement exclue comme nous l'avons vu s'agissant des aviseurs fiscaux.

En l'état actuel, la Loi Sapin II ne prévoit donc ni aide matérielle, ni aide financière, en faveur du lanceur d'alerte, ce qui peut représenter un écueil important vu la précarité dans laquelle les lanceurs d'alerte peuvent se retrouver une fois l'alerte lancée<sup>2258</sup>.

C'est pourquoi les ONG *Transparency International France* et *Sciences Citoyennes*, aidées d'une dizaine d'autres associations et syndicats, ont œuvré à la création d'une « Maison des Lanceurs d'Alerte ». Celle-ci a vu le jour le 22 octobre 2018. Calquée sur le modèle de *Protect* au Royaume-Uni, elle s'attache à apporter aux lanceurs d'alerte une aide individuelle juridique, technique, financière, sociale, psychologique et médiatique tout en exerçant une mission importante de plaidoyer<sup>2259</sup>. Elle a rejoint le *Whistleblowing International Network* (WIN), un réseau qui réunit les associations et organisations non gouvernementales qui œuvrent dans le domaine de l'alerte.

595. À côté des dispositions soumises à l'examen du Conseil constitutionnel, mentionnons encore l'article 7 de la Loi Sapin II qui modifie le Code pénal français de façon à prémunir

---

<sup>2256</sup> Le Défenseur des droits « peut ainsi, dans l'exercice de ses fonctions et conformément à la loi organique du 29 mars 2011, réaliser des auditions ou recueillir des informations (art. 18 et 20 de [la loi organique susmentionnée]), le cas échéant avec la possibilité de mettre en demeure des personnes sollicitées (art. 21), procéder à des vérifications sur place (art. 22), faire des recommandations (art. 25, 30 et 31), proposer une résolution amiable du conflit (art. 26) ou une transaction (art. 28), saisir les autorités investies du pouvoir d'engager des poursuites (art. 29), saisir, pour les mineurs, le service d'aide social à l'enfance (art. 35), présenter des observations aux juridictions (art. 33) ou conduire des actions de communication et d'information sur les sujets entrant dans son champ de compétence (art. 34) » (commentaire des décisions n<sup>os</sup> 2016-740 DC et 2016-741 DC, *op. cit.*, p. 8). Le Conseil constitutionnel a de plus admis que ce dernier membre de phrase permet d'étendre, par une loi organique, la compétence du Défenseur des droits à un organisme privé (Cons. const. fr., décision n<sup>o</sup> 2011-626 DC du 29 mars 2011).

<sup>2257</sup> Voy. not. Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 76.

<sup>2258</sup> En ce sens, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 105.

<sup>2259</sup> J.-F. FOEGLE, « Lancer l'alerte sur ... les lanceurs d'alerte », *Fémininbio.com*, 25 avril 2019 (consulté le 21 mai 2019) ; « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de P.-F. FOEGLE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Jean-Philippe Foegle est coordinateur, chargé de mission plaidoyer et aide juridique de la Maison des Lanceurs d'Alerte. Il est également enseignant en droit à l'Université de Nanterre et à la Clinique du Droit de Sciences po. Pour plus d'informations sur le mode de fonctionnement et la composition de la Maison des Lanceurs d'Alerte, voy. le site Internet de l'organisation : <https://mlalerte.org/> (consulté le 25 juin 2019).

d'une irresponsabilité pénale le lanceur d'alerte qui porterait atteinte à un secret protégé par la loi en procédant au signalement<sup>2260</sup>.

L'immunité vaut à trois conditions : (i) la divulgation doit être nécessaire et proportionnée à la sauvegarde des intérêts en cause ; (ii) elle doit intervenir dans le respect des procédures de signalement définies par la loi, c'est-à-dire selon les paliers décrits plus hauts pour ce qui est de l'alerte professionnelle<sup>2261</sup> ; (iii) le dénonciateur doit être un lanceur d'alerte au sens de l'article 6 de la Loi Sapin II.

Comme nous aurons l'occasion de l'illustrer<sup>2262</sup> et de le commenter<sup>2263</sup> dans la suite de l'étude, la portée de l'immunité nous paraît insuffisante eu égard à la *ratio legis* du régime de protection des lanceurs d'alerte. L'immunité devrait couvrir, selon nous, toute infraction dont la réalisation, ou sa tentative, est nécessaire et proportionnée à la sauvegarde des intérêts en cause, de façon à couvrir *l'accès* à des informations secrètes, leur *copie* et leur *divulgation*.

De surcroît, on peut s'interroger sur l'efficacité d'une telle immunité dès l'instant où trois grands secrets sont exclus de son champ d'application, à savoir la défense nationale, le secret professionnel qui dirige la relation avocat-client et le secret médical.

596. La Loi Sapin II a déjà donné lieu à une première application jurisprudentielle au travers de l'ordonnance du Conseil de Prud'hommes de Lyon rendue le 17 avril 2019<sup>2264</sup>, soit le lendemain de l'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte par le Parlement européen.

Ayant connaissance de faits qui s'apparentent, selon lui, à des délits de malversation, de corruption et de trafic d'influence, le requérant, cadre d'un célèbre établissement public à caractère industriel et commercial en France – en l'occurrence, la SNCF – décide de faire remonter ses inquiétudes. Alors que la Loi Sapin II n'est pas encore d'application, le cadre prend le soin de respecter la procédure échelonnée et s'adresse à son supérieur hiérarchique avant de déposer une plainte avec constitution de partie civile et de saisir la Commission européenne. Suite à de nombreuses manœuvres d'intimidation au sein de son entreprise, le cadre fait l'objet d'une décision de radiation, qui entraîne la rupture immédiate de son contrat de travail.

Saisi sur la base de l'article 12 de la Loi Sapin II<sup>2265</sup>, le Conseil de Prud'hommes de Lyon fait droit aux trois demandes formulées par le requérant : la reconnaissance du statut de lanceur d'alerte en application de la Loi Sapin II, le prononcé de la nullité de la décision de radiation et la réintégration immédiate du cadre au sein de l'entreprise, moyennant le paiement des salaires dus.

---

<sup>2260</sup> Article 122-9 du Chapitre II du Titre II du Livre I<sup>er</sup> du Code pénal.

<sup>2261</sup> Le Conseil constitutionnel a confirmé à cet égard que la procédure prévue par l'article 8 de la loi Sapin II n'était qu'une procédure parmi d'autre.

<sup>2262</sup> Voy. *infra* l'affaire « *Lux Leaks* » (n<sup>os</sup> 711 et s.).

<sup>2263</sup> Voy. *infra* la Directive sur les lanceurs d'alerte, spéc. n<sup>os</sup> 930 et s.

<sup>2264</sup> Conseil de Prud'hommes de Lyon, ordonnance du 17 avril 2019, RG n<sup>o</sup> R 19/00087. L'ordonnance est disponible en exclusivité sur le site Internet de la *Revue des droits de l'homme* : <https://journals.openedition.org/revdh/6297?file=1> (consulté le 28 septembre 2019).

<sup>2265</sup> L'article 12 de la Loi Sapin II confie à la section des référés du Conseil de Prud'hommes la compétence de rétablir, en urgence, un lanceur d'alerte dans ses droits lorsque celui-ci fait l'objet d'une mesure défavorable en raison de son action.

597. La décision du Conseil de Prud'hommes de Lyon n'est pas remarquable en ce qu'elle reconnaît à un travailleur le statut de lanceur d'alerte. De telles décisions avaient déjà été prises par des juges français en dépit de tout cadre légal ou sur la base des réglementations sectorielles. La décision est tout d'abord remarquable en ce qu'elle applique rétroactivement la Loi Sapin II, se plaçant au moment des représailles (2018) et non des signalements (de 2008 à 2016). Elle est aussi exceptionnelle en ce qu'elle apprécie largement la notion de représailles à l'aune de la législation anti-discrimination. Le Conseil de Prud'hommes analyse ainsi la décision de radiation comme une mesure de représailles, prononcée en 2018 à l'égard du requérant, alors que les signalements ont eu lieu entre 2008 et 2016. Enfin, la décision se démarque aussi en ce qu'elle interprète d'une façon équilibrée le critère de la bonne foi eu égard à la condition de « désintéressement » dont on a montré l'importance en France<sup>2266</sup>. Si la condition de « désintéressement » a pu inquiéter en ce qu'elle suppose, au sens strict, que le lanceur d'alerte ait agi *exclusivement* dans l'intérêt public, la décision du Conseil de Prud'hommes livre une interprétation parfaitement en phase avec les travaux du Conseil de l'Europe<sup>2267</sup> et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>2268</sup>, énonçant que « le donneur d'alerte est considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectif illicite ou contraire à l'éthique »<sup>2269</sup>. Comme le notent Juliette Alibert et Jean-Philippe Foegle, « [u]ne telle approche est au demeurant conforme au standard international émergent en la matière qui, aux États-Unis, au Royaume-Uni, en Irlande, en Zambie, en Bosnie mais également désormais dans l'Union européenne (et l'inventaire n'est pas exhaustif), n'exige en règle générale qu'une « croyance raisonnable » dans la véracité de ce qui est dénoncé »<sup>2270</sup>.

Il n'empêche que l'on peut se demander ce que le Conseil de Prud'hommes vise par l'expression « objectif illicite ou contraire à l'éthique » tirée de la Résolution 1729(2010) du Conseil de l'Europe. La porte n'est apparemment pas complètement fermée à une appréciation de la motivation du lanceur d'alerte. Or, la volonté de nuire à un concurrent ou à un voisin pourrait être examinée comme un « objectif contraire à l'éthique », ce qui amènerait à refuser au lanceur d'alerte le bénéfice de la bonne foi, et partant la protection, alors même que l'information divulguée serait vraie et porterait sur des faits qui menacent ou portent atteinte à l'intérêt général<sup>2271</sup>.

---

<sup>2266</sup> En ce sens, voy. J. ALIBERT & J.-P. FOEGLE, « Première victoire d'un lanceur d'alerte en référé sous l'empire de la loi « Sapin II ». Un renforcement juridictionnel supplémentaire du statut de « lanceur d'alerte » en droit interne », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, avril 2019, pp. 4-7.

<sup>2267</sup> La formule proposée par le Conseil de Prud'hommes de Lyon coïncide *in extenso* avec le principe de présomption de bonne foi établi dans la Résolution 1729 (2010), précité, point 6.2.4.

<sup>2268</sup> La Cour européenne des droits de l'homme a repris la présomption de bonne foi établie par le Conseil de l'Europe selon une formule identique reprise au moins dans les deux arrêts suivants : Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 107 ; arrêt *Heinisch*, précité, § 80.

<sup>2269</sup> Conseil de Prud'hommes de Lyon, ordonnance du 17 avril 2019, p. 6.

<sup>2270</sup> J. ALIBERT & J.-P. FOEGLE, *op. cit.*, p. 5.

<sup>2271</sup> *A contrario*, Juliette Alibert et Jean-Philippe Foegle écrivent que la circonstance « que le fait d'agir "de manière désintéressée et de bonne foi" soit synonyme aux yeux du juge du fait de ne pas avoir d' "objectif illicite ou contraire à l'éthique" – ce qui tombe sous le sens – lève en partie l'hypothèque que faisait peser la notion d'alerte "de manière désintéressée et de bonne foi", en circonscrivant celle-ci et en neutralisant ses effets potentiellement délétères » (J. ALIBERT & J.-P. FOEGLE, *ibidem*, p. 7).

## Conclusion

598. Le droit français se distingue du droit belge en raison du développement d'une culture propre de l'alerte éthique, en dehors de toute contrainte externe, en réaction à une série de scandales nationaux. Il est en outre fortement marqué par la conception républicaine de la dénonciation ainsi que par l'expérience de la délation durant la Seconde Guerre mondiale, ce qui amène le législateur à faire preuve d'une grande rigueur dans la reconnaissance du statut de lanceur d'alerte.

À la lumière des législations exposées, ne peut en effet bénéficier du statut juridique de « lanceur d'alerte » qu'une personne répondant aux conditions suivantes<sup>2272</sup> :

- i. Être une personne physique<sup>2273</sup> ;
- ii. Être désintéressée « au sens de ne pas escompter tirer quelque avantage autre que celui de l'intérêt général »<sup>2274</sup> ;
- iii. Agir de bonne foi, sachant qu'en dépit des controverses, on peut définir ici la bonne foi comme la « conviction raisonnable de se trouver dans une situation conforme au droit, avec la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui »<sup>2275</sup> ;
- iv. Dénoncer des faits qui ne sont pas protégés par le secret médical, le secret défense ou le secret professionnel qui unit l'avocat à son client ;
- v. Dénoncer des faits contraires à l'intérêt général, tels que cela résulte de l'article 6 de la Loi Sapin II.

Le point culminant du droit de la dénonciation en France se situe néanmoins dans la Loi Sapin II, qui s'avère exceptionnellement protectrice en ce qu'elle érige un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte et élargit la notion de l'alerte en dehors du cadre professionnel.

---

<sup>2272</sup> Pour une synthèse en ce sens, voy. F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 72 ; Transparency International France, *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français* (2009) et *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français* # 2 (2017).

<sup>2273</sup> Si le droit du travail admet qu'une personne morale puisse lancer l'alerte, une telle personne ne bénéficie pas du statut de lanceur d'alerte.

<sup>2274</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 72.

<sup>2275</sup> J.-L. ROUMÉGAS, Rapport n° 650 fait au nom de la Commission des affaires sociales sur la proposition de loi, adoptée par le Sénat, relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte, 23 janvier 2013, disponible sur [www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr) (consulté le 20 août 2018).

### Chapitre 3. L'architecture générale du droit de la dénonciation au Royaume-Uni

#### Introduction

599. À mi-chemin entre le droit américain et le droit français se trouve le droit britannique. Droit de *Common Law*, le droit britannique n'est pas étanche à la culture et à l'histoire continentale et européenne, notamment en raison de son adhésion durant près de quarante ans à l'Union européenne<sup>2276</sup>. Un détour semblait donc utile, d'autant plus que c'est en Angleterre que le « *Qui Tam* » romain a été redécouvert au Moyen-Âge, ce qui a lui a permis d'être exporté aux États-Unis à l'époque du colonialisme. Une vague d'éradication a cependant déferlé sur le « *Qui Tam* » dans les années '50 de sorte qu'il n'existe plus de lois « *Qui Tam* » au Royaume-Uni aujourd'hui.

Tout comme la France, les États-Unis et la Belgique, le Royaume-Uni a cependant maintenu la dénonciation traditionnelle dans les domaines pénal et fiscal (section 1). Depuis 1998, elle dispose en outre d'un texte global et exhaustif en matière de *whistleblowing*, le « *Public Interest Disclosure Act* » (section 2). Le droit britannique se caractérise donc par une approche exclusivement globale de l'alerte professionnelle.

#### Section 1. La dénonciation traditionnelle

600. Au Royaume-Uni, c'est à la police qu'il revient de mener les investigations nécessaires à la constitution du dossier pénal, soit en vertu d'un pouvoir qui lui est propre, soit en vertu d'un mandat judiciaire<sup>2277</sup>. C'est en général au travers d'une dénonciation que la police prend connaissance des infractions<sup>2278</sup>.

Il n'est donc guère étonnant que le site Internet de la police britannique contienne la mention suivante dans la rubrique « *Reporting Crime* » : « *Si tu es victime d'un crime ou que tu penses en avoir été témoin, tu devrais le signaler à la police immédiatement. Ton information pourrait être utilisée pour prévenir d'autres crimes et aider à maintenir les autres personnes en sécurité* »<sup>2279</sup>.

Conformément à la tradition de *Common Law*, le droit britannique reconnaît le droit d'accusation privée. Le droit de déclencher et d'exercer l'action pénale appartient ainsi à tout citoyen<sup>2280</sup>. Ce droit est cependant assez théorique. Il est par ailleurs assorti d'une série de restrictions afin d'endiguer les risques liés à un usage excessif de l'accusation privée. C'est sur

---

<sup>2276</sup> Le Royaume-Uni avait adhéré à l'Union européenne le 1<sup>er</sup> janvier 1973. Ceci étant, il est vrai qu'il a bénéficié de régimes d'exception ou dérogatoires vu les conditions particulières de son adhésion.

<sup>2277</sup> En Belgique, c'est au juge d'instruction et au Ministère public que revient le pouvoir d'investigation. Sur le pouvoir de la police au Royaume-Uni, voy. not. M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, p. 198 et pp. 407-408.

<sup>2278</sup> M. DELMAS-MARTY (dir.), *ibidem*, p. 151.

<sup>2279</sup> Home > Information & advice > Reporting crime, disponible sur [www.police.uk](http://www.police.uk) (consulté le 31 août 2018)

<sup>2280</sup> M. DELMAS-MARTY (dir.), *op. cit.*, pp. 387- 389.

le plan du symbole qu'il révèle son poids, en tant que « garantie contre l'inertie de la part de l'autorité de poursuite »<sup>2281</sup>.

À l'instar des États-Unis, un autre pays de *Common Law*, le Royaume-Uni connaît également dans le domaine pénal l'existence de « programmes d'éthique et de *compliance* », lesquels supposent la mise en place de canaux de *whistleblowing* et la protection des *whistleblowers*<sup>2282</sup>.

601. Comme la plupart des pays du monde, le Royaume-Uni comporte un système de dénonciation fiscale (« *tax reporting* »), relativement bien organisé, à propos des infractions suivantes:

- fraude fiscale;
- schémas d'évasion fiscale ou arrangements fiscaux;
- non-paiement des droits d'accises sur l'alcool et le tabac;
- fraude à la TVA;
- paiements en espèce.

Ce système de dénonciation fiscale s'inscrit dans le cadre de la politique de *compliance fiscale* du gouvernement<sup>2283</sup>.

Les pratiques de fraude fiscale, de paiements en espèces et de fraude TVA peuvent être signalées en ligne via un canal sécurisé (*HMRC fraud hotline*) ou par téléphone. Le formulaire en ligne est sommaire et demande une identification<sup>2284</sup>. La dénonciation n'est donc pas anonyme. Le non-paiement des droits d'accises sur l'alcool et le tabac ne peut être signalé qu'en ligne. S'il s'agit de pratiques frauduleuses commises par une entreprise, le signalement a lieu auprès de la *Companies House* ou au *Serious Fraud Office*. Une procédure en ligne est aussi prévue.

602. Plusieurs mises en garde sont mentionnées sur le site Internet du gouvernement britannique. Dans tous les cas, il est précisé qu'il ne faut pas investiguer personnellement sur les faits dénoncés ni faire savoir que l'on procède à un signalement.

S'agissant des paiements en espèce, de la fraude TVA et des droits d'accise, il est par ailleurs mentionné qu'il ne faut pas encourager quelqu'un à commettre un crime afin d'en savoir davantage. Un avertissement figure en plus en gras pour attirer l'attention du public sur les conséquences sociales et fiscales qui découlent de l'acceptation de paiements en espèces ou de la fraude TVA.

S'agissant des pratiques frauduleuses commises par une entreprise, le site Internet du gouvernement précise qu'il faut entendre par « schémas d'évasion fiscale ou arrangements

---

<sup>2281</sup> M. DELMAS-MARTY (dir.), *op. cit.*, p. 388.

<sup>2282</sup> Voy. par exemple le *United Kingdom's Bribery Act 2010* cité in Recommandation CM/Rec(2014)7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe lors de sa 1198<sup>e</sup> réunion, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 75. Pour rappel, un « programmes d'éthique et de *compliance* » est un « programme conçu pour prévenir et détecter les conduites criminelles » (*United States Sentencing Commission Guidelines Manual 2018*, November, 1st, 2018, § 8 B2.1, p. 519, disponible sur [www.ussc.gov](http://www.ussc.gov) (consulté le 8 avril 2019)). Sur ces programmes, voy. *supra* n° 343.

<sup>2283</sup> Les diverses méthodes de *compliance* fiscale sont répertoriées sur : [www.gov.uk/topic/dealing-with-hmrc/tax-compliance](http://www.gov.uk/topic/dealing-with-hmrc/tax-compliance) (consulté le 7 juin 2019).

<sup>2284</sup> Le formulaire est disponible sur [www.tax.service.gov.uk/shortforms/form/TEH\\_IRF?dept-name=TEH&sub-dep%20%20t-name=&location=39](http://www.tax.service.gov.uk/shortforms/form/TEH_IRF?dept-name=TEH&sub-dep%20%20t-name=&location=39) (consulté le 7 juin 2019).

fiscaux » les propositions de montages fiscaux présentées dans de la publicité. Une page d'explication est consacrée à la notion d'évasion fiscale. Certains schémas d'évasion sont visés par des obligations de dénonciation. Le signalement a lieu ici par email ou courrier postal.

## Section 2. La dénonciation d'intérêt public

603. Selon la *Common Law* en vigueur au Royaume-Uni, le contrat fait naître une obligation de loyauté qui s'oppose au signalement d'informations découvertes sur le lieu de travail.

La jurisprudence britannique, à l'instar de la jurisprudence américaine, a cependant reconnu aux travailleurs le droit d'invoquer, comme moyen de défense, le fait qu'il relevait de l'intérêt public (« *Public Interest* ») de divulguer les faits répréhensibles (« *misconducts* ») en cause<sup>2285</sup>.

D'après la jurisprudence, le signalement doit porter sur des faits et non des sentiments. Le dénonciateur doit en outre agir de bonne foi, c'est-à-dire qu'il doit croire raisonnablement (« *reasonable belief* ») à la véracité des faits qu'il dénonce. Le critère de la motivation a peu à peu été délaissé au profit du seul critère de la croyance raisonnable dès lors qu'il convient de focaliser son attention sur le signalement et non sur la motivation du lanceur d'alerte<sup>2286</sup>. Ce dernier élément peut toutefois entrer en ligne de compte dans la détermination des dommages-intérêts.

604. Cette jurisprudence a été intégrée en 1998 dans un texte de loi, le *Public Interest Disclosure Act* (PIDA)<sup>2287</sup>. Ce texte protège à la fois les travailleurs du secteur public et du secteur privé et encourage les entreprises à mettre en place un dispositif de signalement interne. Procédant d'une même dynamique, le *Human Rights Act*, qui prévoit l'incorporation en droit britannique de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce compris l'article 10 dédié à la liberté d'expression, a justement été adopté la même année au Royaume-Uni.

Jusqu'à l'adoption de la Loi française « Sapin II » en 2016, le PIDA était fréquemment cité à titre d'exemple<sup>2288</sup>. Il a même été présenté comme « la loi de la plus grande envergure relative aux "donneurs d'alerte" dans le monde entier »<sup>2289</sup>. C'est que, comme nous l'avons vu, les Britanniques ayant pleinement fait l'expérience du *Qui Tam* et de ses dérivés, ils sont sans doute les plus avertis pour adopter une loi de dénonciation qui soit à la fois effective, efficace et respectueuses des droits, libertés et intérêts des parties en présence.

---

<sup>2285</sup> *Initial Services v. Putterill* [1968] 1 QB 396 cité in O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 28.

<sup>2286</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 49 ; O. LECLERC, *ibidem*, p. 28.

<sup>2287</sup> Depuis son adoption, le PIDA a plusieurs fois été modifié, notamment en 2013, avec l'*Enterprise and Regulatory Reform Act*, et en 2014, avec l'*Amendment to the Prescribed Persons Order*.

<sup>2288</sup> Rapport « La protection des "donneurs d'alerte" » fait au nom de la commission des questions juridiques et des droits de l'homme sur la protection des « donneurs d'alerte » par M. Omtzigt (rapporteur), Doc. 120006, 14 septembre 2009, p. 12. Ci-après : Rapport « Omtzigt ».

<sup>2289</sup> « Far-reaching new law will protect whistleblowers » (*The Guardian*, 2 juillet 1999 cité in Rapport « Omtzigt », p. 12).



605. Comme en France et aux États-Unis, l'adoption du PIDA fait suite à une série de catastrophes nationales qui sont survenues durant les années '80-'90<sup>2290</sup>. Les rapports d'enquête montrent que ces drames auraient pu être évités si les employés – qui avaient connaissance des dysfonctionnements et avaient tenté de les faire remonter via leur hiérarchie – avaient pu disposer de canaux d'alerte interne sûrs et efficaces<sup>2291</sup>. L'adoption du PIDA a donc tout naturellement été portée par la société civile.

C'est ainsi une organisation non gouvernementale *Public Concern at Work*, désormais rebaptisée *Protect*<sup>2292</sup>, qui assiste et conseille les travailleurs faisant application du PIDA au Royaume-Uni. Les conseils promulgués par les membres de l'organisation, titulaires d'une formation juridique, sont protégés par le secret professionnel<sup>2293</sup>.

606. De son intitulé complet, « *An Act to protect individuals who make certain disclosures of information in the public interest; to allow such individuals to bring action in respect of victimisation; and for connected purposes* », le PIDA insère dans l'*Employment Rights Act 1996* (ERA 1996) une Section IV A spécialement dédiée à la révélation (*disclosure*) d'intérêt public (*public interest*)<sup>2294</sup>.

Le PIDA protège des représailles et du licenciement les « *workers* ». Le PIDA ne connaît pas le terme « *whistleblower* ». L'expression « *worker* » est large et couvre les employés, les personnes sous contrat, les stagiaires, les travailleurs temporaires et les agents de police<sup>2295</sup>. Le PIDA dénote dans le paysage en ce qu'il n'envisage pas la question de l'anonymat ou de la confidentialité du travailleur ; ni comme incitant à la dénonciation, ni comme forme de protection.

Le PIDA ne se démarque pas de la Loi Sapin II uniquement dans son champ d'application *ratione personae*, il s'en distingue également en ce qu'il énumère les faits qui méritent une protection (« *qualifying disclosure* »), c'est-à-dire dont la dénonciation ne peut entraîner de mesures défavorables pour celui qui les dénonce.

Il s'agit de toute révélation d'informations qui, selon la croyance raisonnable (« *reasonable belief* ») du travailleur faisant la révélation, tend à montrer un ou plusieurs des six catégories de faits suivants<sup>2296</sup> :

---

<sup>2290</sup> Naufrage du ferry « *Herald of Free Enterprise* » à Zeebrugge, explosion d'une plateforme pétrolière dans la mer du Nord et faillite du groupe Maxwell. Sur ces événements, voy. not. le Rapport « Omtzigt », p. 7 ; F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 48.

<sup>2291</sup> Voy. not. Rapport « Omtzigt », p. 7 ; T. BOYER, « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs droit d'alerte », *Management & Avenir*, 2013, n° 4, p. 94 ; F. CHALTIEL TERRAL, *ibidem*, p. 48.

<sup>2292</sup> Le site Internet de *Public Concern At Work* présente l'association comme une « *whistleblowing charity* ». Voy. [www.whistleblowing.org.uk/](http://www.whistleblowing.org.uk/) (consulté le 4 juillet 2019).

<sup>2293</sup> P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012, p. 44.

<sup>2294</sup> Le texte du PIDA peut être consulté sur le site Internet du gouvernement britannique : [www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/23/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/23/contents) (consulté le 4 juillet 2019).

<sup>2295</sup> Section 47B of the ERA 1996.

<sup>2296</sup> Section 43B of the ERA 1996.



- (a) qu'une infraction criminelle a été commise, est en train d'être commise ou est sur le point d'être commise ;
- (b) qu'une personne a manqué, est en train de manquer ou est susceptible de manquer, au respect d'une obligation légale qui lui incombe;
- (c) qu'une erreur judiciaire s'est produite, est en train de se produire ou est susceptible de se produire;
- (d) que la santé ou la sécurité d'une personne a été, est ou est susceptible d'être menacée ;
- (e) que l'environnement a été, est ou est susceptible d'être endommagé ;
- (f) que les informations permettant de démontrer tout manquement aux précédents paragraphes ont été, sont en train ou sont susceptibles d'être délibérément cachées.

On le voit, les faits couverts par la notion de « *qualifying disclosure* » sont larges. Le dispositif de signalement a en fait été pensé de façon à s'insérer dans le système judiciaire britannique<sup>2297</sup>.

Faut-il en déduire que le dispositif de signalement établi par le PIDA déborde sur la dénonciation traditionnelle lorsque le dénonciateur est un *worker* ? La catégorie « a » accueille effectivement la dénonciation pénale tandis que la catégorie « b » accueille la dénonciation fiscale. Le *worker* qui utilise les canaux de signalement mentionnés plus haut dans le domaine fiscal bénéficie-t-il de la protection conférée par le PIDA ? Est-il justifié de faire une distinction, au sein de la dénonciation fiscale, selon que le dénonciateur est un *worker* ou non ?

607. Il est généralement admis que le PIDA établit un système équilibré en ce qu'il prévoit un signalement gradué par paliers (signalement interne, externe et public) avec une protection en amont et en aval.

À chaque palier sont associées des conditions plus strictes. Dans le cas du signalement externe, le travailleur doit ainsi avoir la croyance raisonnable que les faits sont vrais<sup>2298</sup>. Dans le cas du signalement « dans d'autres cas », notamment aux médias, il doit en plus ne pas poursuivre de gain personnel (désintéressement)<sup>2299</sup>. Bien que le dénonciateur ne doive pas nécessairement suivre dans l'ordre la procédure échelonnée mise en place, les conditions prévues à chaque niveau visent à encourager le signalement interne et à faire du signalement aux médias, l'ultime recours<sup>2300</sup>.

608. À la différence de l'alerte professionnelle aux États-Unis, l'alerte professionnelle au Royaume-Uni, telle que pensée par le PIDA, ne peut faire l'objet d'une récompense. Longtemps

---

<sup>2297</sup> P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012, p. 43.

<sup>2298</sup> Section 43F of the ERA 1996.

<sup>2299</sup> Section 43G of the ERA 1996.

<sup>2300</sup> P. STEPHENSON & M. LEVI, *op. cit.*, p. 43.

pratiqué au Royaume-Uni, le principe du « *Qui Tam* » a effectivement fait l'objet d'une campagne d'éradication dans les années '50.

Une indemnité plafonnée peut néanmoins être allouée<sup>2301</sup>. À cet égard, il faut mentionner que la jurisprudence sanctionne sévèrement les représailles commises à l'encontre d'un *whistleblower*: son dommage tant financier que moral doit être réparé, sachant aussi qu'au Royaume-Uni s'applique, comme dans tout pays de *Common Law*, le système des dommages-intérêts punitifs et complémentaires<sup>2302</sup>.

## Conclusion

609. S'il y a une nation censée capable de tirer les leçons du passé en matière de dénonciation, c'est bien la nation britannique.

Si le législateur britannique a abrogé dans les années '50 les nombreuses législations *Qui Tam* qui composaient le droit britannique de la dénonciation, la dénonciation n'a pas pour autant disparu. Comme dans d'autres contrées, elle se pratique toujours dans le domaine pénal et dans le domaine fiscal. Dans le domaine fiscal, le gouvernement britannique veille spécialement à limiter les excès en excluant toute possibilité d'anonymat ou de récompenses, et en usant de mises en garde sur son site Internet en vue de circonscrire au maximum les droits et devoirs des dénonciateurs.

Mais le droit britannique se distingue surtout en ce qu'il encadre le *whistleblowing* au travers d'un texte général qui a notamment servi de modèle à l'élaboration de la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte, le PIDA. Adopté en 1998, ce texte est un modèle d'équilibre et de pragmatisme qui a par ailleurs fait ses preuves auprès des juges et des praticiens.

## Conclusion du premier titre

610. L'objectif du présent titre était de prolonger, du point de vue juridique, l'institutionnalisation de la dénonciation esquissée dans la première partie de l'étude.

Il en ressort que la dénonciation a, d'abord, été appréhendée comme un devoir, voire une obligation juridique, de signalement des faits les plus graves auprès des autorités publiques. Cette obligation pèse sur le témoin des faits, qu'il s'agisse d'un citoyen ou d'un agent public<sup>2303</sup>. On peut distinguer deux modèles eu égard au modèle de gouvernance étatique en vigueur : d'un côté, le modèle individualiste (américain), qui permet dans certaines conditions de recevoir une récompense financière (« *Bounty Model* »), et de l'autre côté, le modèle étatiste (européen), selon lequel le dénonciateur confie la poursuite des faits à un représentant de l'État

---

<sup>2301</sup> Section 49 of the ERA 1996.

<sup>2302</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *op. cit.*, p. 51.

<sup>2303</sup> P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 4.

spécifiquement affecté à cette tâche, le Ministère public (« *Duty Model* »). Le premier modèle provoque inévitablement une forme plus accrue de privatisation des prérogatives étatiques. La dénonciation s'est par ailleurs développée, à l'appui de textes légaux ou non, dans le domaine de la fraude fiscale. Le pouvoir de lever l'impôt, mais aussi avec l'avènement de l'État social, des cotisations sociales, représente effectivement une autre prérogative étatique essentielle.

611. Face aux risques suscités par le monde du travail et par les entreprises, toujours plus grandes et plus puissantes, s'est posée la question de la dénonciation par un travailleur. Ne faudrait-il pas protéger des représailles les travailleurs qui alertent d'un risque ou d'un danger pour l'intérêt général?

Ces débats vont permettre, aux États-Unis, au Royaume-Uni et en France, à l'alerte professionnelle d'émerger. On constate néanmoins que cette forme de dénonciation a d'abord été observée dans les pays ayant une tradition de *Common Law*, tels que les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, la Nouvelle Zélande, l'Afrique du Sud et la Suède<sup>2304</sup>. C'est que, comme nous l'avons vu, les pays de *Common Law* offrent un terrain plus propice à l'émergence de l'alerte professionnelle et, plus largement du *whistleblowing*, en raison de leur contexte, qu'il soit politique<sup>2305</sup>, culturel<sup>2306</sup> et/ou juridique<sup>2307</sup>.

L'alerte professionnelle a ceci d'innovant qu'elle fait passer l'intérêt général au-dessus de l'intérêt de l'entreprise. Elle s'est implantée sur le plan national et ensuite international, au gré de crises et scandales financiers, sanitaires, environnementaux<sup>2308</sup>. Dans le sillage du « *New Public Management* »<sup>2309</sup>, elle s'est propagée au secteur public. Dans les faits, on constate néanmoins que l'intérêt de l'État se substitue, aux États-Unis, à l'intérêt général.

612. Enfin, le phénomène des lanceurs d'alerte a émergé, à la faveur du droit fondamental à la liberté d'expression, comme une réponse aux besoins accrus de la société contemporaine en termes de transparence, de responsabilité et de démocratie. Aux États-Unis, comme en Europe, cette conception de la dénonciation a d'abord émergé grâce au militantisme de la société civile. Elle s'est ensuite construite juridiquement parallèlement à l'alerte professionnelle et à la dénonciation traditionnelle pour ensuite s'y confondre dans des législations globales intégrant la délicate question de la dénonciation aux médias. Les lois qui abordent cette question sont toutefois rares. Le Royaume-Uni et la France font à cet égard figure d'exception en Europe en disposant d'une législation globale de l'alerte.

---

<sup>2304</sup> Voy. not. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 18.

<sup>2305</sup> Conception individualiste de l'État : le respect de l'intérêt général repose sur tout citoyen.

<sup>2306</sup> Influence de la conjoncture historique (expérience moins ancrée historiquement de l'appel à la dénonciation dans des états autoritaires ou totalitaires), de la tradition et de la religion (protestantisme).

<sup>2307</sup> Faiblesse de la protection juridique du salarié qui s'exprime à l'encontre de son employeur.

<sup>2308</sup> En ce sens, voir not. N.-M. MEYER, « L'alerte éthique dans le monde et en France », intervention aux 11èmes Journées Droit de la Santé et du Médicament (LEEM) les 30 et 31 janvier 2014, disponible sur <https://transparency-france.org> (consulté le 16 novembre 2016).

<sup>2309</sup> Le courant doctrinaire du *New Public Management* se fonde sur un ouvrage de 1992 devenu une référence sur le sujet: D. OSBORNE & T. GAEBLER, *Reinventing Government. How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, New York, Addison-Wesley, 1992.

## TITRE II. LA RÉCEPTION DU PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE EN DROIT SUPRANATIONAL

---

### Introduction

613. La promotion de la dénonciation en droit supranational s'est considérablement accélérée ces dernières années grâce aux travaux menés par le Parlement européen, l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe mais aussi grâce au plaidoyer mené par les organisations non gouvernementales.

Que cela soit en droit international, en droit européen ou même en droit belge, l'identification des dispositifs de *whistleblowing* est cependant peu aisée dans la mesure où l'expression n'a formellement toujours pas pénétré le droit<sup>2310</sup>. Mais ce n'est pas parce que le terme n'est pas employé que le mécanisme n'est pas défendu, même sous une forme primitive. C'est pourquoi nous nous sommes évertuées à recenser les textes dans lesquels apparaissait l'idée de dénonciation au sens où nous l'entendons dans le cadre de la présente étude, à savoir comme le signalement d'actes répréhensibles par une personne physique qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir, à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale. En outre, nous avons adopté une démarche textuelle, nous attachant à détecter dans quel contexte apparaissaient les vocables liés à cette idée de la dénonciation – en particulier, les mots « dénonciation », « *whistleblowing* », « lancement d'alerte », « lanceur d'alerte », « *whistleblower* », « alerte » et « signalement » – ce qu'ils désignaient et quelle expression était employée en vue de traduire en français l'expression « *whistleblowing* ».

La diversité des expressions utilisées pour traduire l'idée de « *whistleblowing* » témoigne du souci commun, indépendamment du système juridique, de trouver un vocabulaire neutre qui se distingue des idées péjoratives évoquées par les termes « dénonciation » et « délation »<sup>2311</sup>.

614. Comme nous l'avons noté dans la première partie de l'étude, l'accueil réservé par le droit à la dénonciation est marqué par une ambivalence selon que la dénonciation est pensée dans sa conception instrumentale ou dans sa conception démocratique<sup>2312</sup>. En son sens « instrumental », la dénonciation est encouragée et favorisée dans les hypothèses où elle permet de réaliser des objectifs de politique publique<sup>2313</sup>. En son sens « démocratique », la dénonciation se conçoit comme une extension de la liberté d'expression et partant comme une forme de contre-pouvoir.

Le droit supranational se fait particulièrement l'écho de cette dualité comme le reflète le plan adopté pour chaque chapitre. Le présent titre est divisé en deux chapitres. Le premier chapitre

---

<sup>2310</sup> En ce sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte renvoie à l'expression « *reporting person* » pour désigner le « *whistleblower* » et à l'« auteur du signalement » pour désigner le « lanceur d'alerte ».

<sup>2311</sup> En ce sens, voy. F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 6.

<sup>2312</sup> Sur ces deux conceptions de la dénonciation, voy. *supra* n° 522.

<sup>2313</sup> Voy. not. pour une telle conception « *whistleblower like a monitor* » : B. FASTERLING, « Whistleblower Protection : A Comparative Law Perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., dir.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 340-345.

situe l'avènement de la figure du lanceur d'alerte en droit international tandis que le deuxième chapitre revient sur les développements qui ont marqué le droit européen de la dénonciation en accordant une place particulière à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de « *whistleblowing cases* » ainsi qu'à la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte.

## **Chapitre 1. L'architecture générale du droit international de la dénonciation**

### **Introduction**

615. Les organisations internationales accordent depuis les années '90 une place particulière à la dénonciation. Modes d'exécution privée d'inspiration américaine, le *whistleblowing* a originellement pénétré l'ordre juridique international et européen en vue de lutter contre la corruption et de garantir l'intégrité des marchés financiers. Il a ensuite été étendu à d'autres secteurs dans une refonte réalisée à la lumière d'impératifs naissants, en particulier la gestion des risques et la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise.

En droit international, il convient de distinguer les travaux accomplis par les organisations gouvernementales (section 1) de ceux menés par les organisations non gouvernementales (section 2). Nous avons choisi d'aborder les travaux des organisations non gouvernementales dans cette partie vu la volonté de globalisation recherchée par les deux organisations abordées, Transparency International et l'Organisation internationale de normalisation.

### **Section 1. La régulation de la dénonciation au sein des organisations gouvernementales**

616. L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après : OCDE) et l'Organisation des Nations Unies (ci-après : ONU) se sont particulièrement intéressées à la question de la dénonciation. Quoique l'ONU (§ 2) ait mené des travaux sur la protection des lanceurs d'alerte, sous l'égide de ses rapporteurs, elle est principalement traversée, à l'instar de l'OCDE (§ 1<sup>er</sup>), par la conception instrumentale du lancement d'alerte.

Parmi les textes ici évoqués, seule la Convention des Nations Unies contre la corruption jouit d'une force juridique contraignante. Les autres textes de l'OCDE et de l'ONU, sont cependant fréquemment cités comme source d'inspiration pour les législateurs européens et nationaux.

#### **§ 1. La régulation de la dénonciation par l'OCDE**

617. L'OCDE s'intéresse, depuis longtemps, au signalement d'informations comme outil de lutte contre la corruption. C'est d'ailleurs dans un rapport réalisé à la demande de la

Commission Syndicale Consultative auprès de l'OCDE que le terme « *whistleblowing* » apparaît pour la première fois sur la scène internationale en 1999<sup>2314</sup>.

Pionnière en la matière, l'OCDE encourageait déjà, par une recommandation du 23 avril 1998, le signalement d'actes répréhensibles dans l'optique de favoriser la gestion de l'éthique dans le service public<sup>2315</sup>. Cette recommandation a été remplacée en 2017 par une nouvelle recommandation, mais elle prône toujours le signalement d'informations au service d'une meilleure intégrité publique. Expression plus neutre que celle d'« éthique », l'expression « intégrité publique » désigne « la conformité et l'adhésion sans faille à une communauté de valeurs, de principes et de normes éthiques aux fins de protéger l'intérêt général contre les intérêts privés et de lui accorder la priorité sur ces derniers au sein du secteur public »<sup>2316</sup>.

Le secteur privé n'est pas en reste. Les « Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales »<sup>2317</sup> recommandent aux entreprises multinationales de « [s]'abstenir d'engager des actions discriminatoires ou disciplinaires à l'encontre des travailleurs qui auraient, de bonne foi, rapporté [*reports*] à la direction ou, le cas échéant, aux autorités publiques compétentes, des informations sur des pratiques contraires à la loi, aux Principes directeurs ou aux politiques de l'entreprise »<sup>2318</sup>. Il convient de protéger de telles « activités de *whiste-blowing* », menées de bonne foi, en interne, auprès de la direction, ou, en externe, auprès des autorités publiques compétentes<sup>2319</sup>. Si une telle protection concerne spécialement les mesures de lutte contre la corruption<sup>2320</sup> et de protection de l'environnement<sup>2321</sup>, elle vaut également pour la fiscalité comme nous l'avons montré dans la première partie de l'étude<sup>2322</sup>.

618. Tandis que les instruments de lutte contre la corruption se multiplient, il est patent que la corruption continue de sévir. C'est pourquoi l'OCDE et d'autres pays adhérents lancent l'initiative « *CleanGovBiz* » en mai 2010<sup>2323</sup>. L'initiative a pour objectif de fournir aux

---

<sup>2314</sup> D. HALL & S. DAVIES, *Corruption and whistle-blowing – a background*, Rapport établi à la demande de la Commission Syndicale Consultative auprès de l'OCDE (Trade Union Advisory Committee - TUAC), OECD Anti-bribery Working Group meeting, Paris, December 1999.

<sup>2315</sup> Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'amélioration du comportement éthique dans le service public incluant les principes propres à favoriser la gestion de l'éthique dans le service public, C(98)70/FINAL, 23 avril 1998 ; remplacé par la Recommandation du 26 janvier 2017, C(2017)5. Voy. l'annexe de la recommandation précitée : « Principes propres à favoriser la gestion de l'éthique dans le service public », §§ 4 et 12.

<sup>2316</sup> Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'intégrité publique, C(2017)5, 26 janvier 2017, III, 9, b. Voy. aussi la Recommandation du Conseil de l'OCDE visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, 26 novembre 2009, point III, 9, b.

<sup>2317</sup> Sur les *Principes directeurs de l'OCDE*, voy. *supra* n<sup>os</sup> 355 et s. ainsi que n<sup>os</sup> 483 et s.

<sup>2318</sup> *Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales* (ci-après : « *Principes directeurs de l'OCDE* »), OCDE, Paris, 2011, principe général A.9, p. 23.

<sup>2319</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Commentaire sur les principes généraux, § 13, p. 27, version anglaise du texte.

<sup>2320</sup> À cet égard, l'OCDE renvoie principalement à la Recommandation précitée du Conseil de l'OCDE visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, adoptée le 26 novembre 2009, et à son annexe II « Guide de bonnes pratiques pour les contrôles internes, la déontologie et la conformité » (*Principes directeurs de l'OCDE*, VII, commentaire, § 77, p. 59).

<sup>2321</sup> L'OCDE recommande notamment dans ce cadre de « mettre en place des mécanismes d'alerte immédiate des autorités compétentes » (*Principes directeurs de l'OCDE*, Principe VI. Environnement, § 5, p. 51).

<sup>2322</sup> *Principes directeurs de l'OCDE*, Commentaire sur les principes généraux, § 13, p. 27.

<sup>2323</sup> Cette initiative a été lancée sous l'impulsion de la Déclaration du 28 mai 2010 sur la probité, l'intégrité et la transparence dans la conduite des affaires et de la finance internationales (« PIT Declaration »), (*CleanGovBiz* > About, disponible sur [www.oecd.org/cleangovbiz/about](http://www.oecd.org/cleangovbiz/about) (consulté le 2 mai 2017)).

gouvernements, aux entreprises et à la société civile une boîte à outils (« *CleanGovBiz Toolkit* ») capable de soutenir leurs efforts dans la construction d'une société intègre. Le *whistleblowing* figure en tête de ces outils. Le rapport « *Whistleblower protection: encouraging reporting* », adopté en juillet 2012, souligne, d'entrée de jeu, que le risque de corruption est accru dans les environnements où le signalement de faits répréhensibles n'est pas soutenu ou protégé <sup>2324</sup>. Le rapport fournit alors une « *Priority checklist* », sous forme de questions/réponses, élaborée au départ des instruments internationaux et nationaux adoptés en la matière.

Lors du sommet de Séoul de novembre 2010, les leaders du G20 réaffirment que la protection des lanceurs d'alerte est l'un des domaines prioritaires de leur agenda de lutte contre la corruption.

Le septième point du « Plan d'Action Anti-Corruption » appelle ainsi les pays du G20 à adopter et à exécuter, d'ici la fin de l'année 2012, des règles visant à : « protéger d'actions discriminatoires ou de représailles les lanceurs d'alerte [« *whistleblowers* »] qui signalent de bonne foi des soupçons de corruption [...]. À cette fin, les experts du G20, s'appuyant sur le travail existant d'organisations telles que l'OCDE et la Banque Mondiale, vont étudier et compiler ce qui existe s'agissant de la législation existante relative à la protection des lanceurs d'alerte et des mécanismes d'exécution, et proposer des bonnes pratiques en la matière »<sup>2325</sup>.

Le Groupe de travail contre la corruption fut chargé d'implémenter cette action avec l'aide de l'OCDE. Le document présenté par l'OCDE lors du Sommet à Cannes de 2011, qui comporte une étude et une série de bonnes pratiques, a reçu l'aval des leaders du G20<sup>2326</sup>.

619. Constatant que des progrès significatifs n'apparaissent que dans le secteur public, et, en outre, à des degrés divers d'un pays à un autre, l'OCDE publie au mois de mars 2016 un nouveau rapport intitulé « *Committing to Effective Whistleblower Protection* »<sup>2327</sup>. Celui-ci fournit une analyse détaillée du cadre protecteur des *whistleblowers* dans les pays membres de l'OCDE et dans les États parties au Groupe de Travail contre la corruption.

Bien que rédigé dans le cadre des travaux de l'OCDE en matière de lutte contre la corruption, ce rapport livre des enseignements utiles au développement du *whistleblowing* dans d'autres domaines.

Tout d'abord, il faut noter que la notion de « révélations protégées » (« *protected disclosures* ») reçoit une acceptation large. Elle peut couvrir : un acte criminel, une violation de la loi, un acte de corruption, une sérieuse violation d'un règlement, un abus d'autorité, une mauvaise utilisation des deniers publics, un danger substantiel, une grave erreur de gestion, une incitation à commettre un acte répréhensible ou encore une erreur judiciaire<sup>2328</sup>. De prime abord, elle

---

<sup>2324</sup> CleanGovBiz, *Whistleblower protection: encouraging reporting*, July 2012, p. 3, sur [www.oecd.org/cleangovbiz/toolkit/50042935.pdf](http://www.oecd.org/cleangovbiz/toolkit/50042935.pdf) (consulté le 4 mai 2017).

<sup>2325</sup> Nous traduisons. G20 Anti-Corruption Action Plan, *Protection of Whistleblowers*, « Study on Whistleblower Protection Frameworks, Compendium of Best Practices and Guiding Principles for Legislation », 2011, p. 2.

<sup>2326</sup> G20 Anti-Corruption Action Plan, *Protection of Whistleblowers*, « Study on Whistleblower Protection Frameworks, Compendium of Best Practices and Guiding Principles for Legislation », 2011.

<sup>2327</sup> OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*, Paris, OECD, 2016.

<sup>2328</sup> Pour des données chiffrées quant à ces faits, voy. OECD, *Survey on managing Conflict of Interest in executive branch and Whistleblower Protection (survey)*, OECD, Paris, 2014, non publié à l'heure où nous écrivons, cité in OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*, Paris, OECD, 2016, executive summary, p. 11 (nous traduisons).

couvre donc la dénonciation traditionnelle, telle qu'entendue dans le domaine pénal et dans le domaine fiscal, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d'intérêt public.

Point qui mérite d'être souligné tant il est sensible, le rapport fait ensuite part d'une série d'observations quant à la question de la rémunération du lanceur d'alerte. Le rapport indique que lorsqu'un pays souscrit au système de l'intéressement, c'est en fait pour réduire les pertes financières pouvant résulter du *whistleblowing* ou pour encourager les individus à se lancer dans cette entreprise périlleuse. Si on parle souvent d'incitants (« *incentives* ») pour désigner les paiements effectués aux lanceurs d'alerte, il ne s'agit par ailleurs pas toujours de récompenses : les incitants financiers peuvent couvrir les frais engagés à la suite des représailles consécutives à la révélation d'informations. Les incitants au signalement d'information peuvent, de plus, prendre une forme non financière, tels que la possibilité d'accélérer la procédure, des mécanismes de suivi ou encore des certificats de mérite. Enfin, il faut reconnaître que plusieurs États membres octroient déjà à l'heure actuelle des récompenses financières aux individus qui exposent des actes répréhensibles, et qu'une telle tendance est en plein essor. Cela étant, le rapport suggère que de telles récompenses ne seront utiles et adéquates que vis-à-vis des révélations où la dimension morale est faible. Lorsque la dimension morale est forte, il conviendrait plutôt de s'appuyer sur un devoir de dénonciation dès lors que l'octroi d'une récompense financière risque d'entrer en conflit avec les motivations personnelles du dénonciateur<sup>2329</sup>. Le degré de moralité du fait répréhensible interviendrait donc pour déterminer s'il est plus adéquat de le soumettre au *Duty Model* ou au *Bounty Model*. Mais selon quels critères établir qu'un fait est « moralement faible » ? Le droit doit-il tenir compte de telles considérations ? Ce sont des questions auxquelles le rapport ne répond pas.

## § 2. La régulation de la dénonciation par l'ONU

620. À l'instar de l'OCDE, la logique poursuivie au sein de l'Organisation des Nations Unies est avant tout instrumentale : la promotion du *whistleblowing* vise à renforcer l'effectivité de la lutte contre la corruption au sein des organisations privées et publiques (B). Quoique moins frappante, la logique démocratique est malgré tout véhiculée au travers d'une convention de l'Organisation Internationale du Travail, qui constitue une institution spécialisée de l'ONU (A). Elle est par ailleurs défendue dans au moins deux rapports d'experts à l'ONU (C).

### A. La protection de l'expression dans la sphère professionnelle

621. Alors que le *whistleblowing* vient d'être, pour la première fois, traduit juridiquement aux États-Unis, au travers du « *Civil Service Reform Act* » (1978)<sup>2330</sup>, la Conférence générale de l'Organisation Internationale du Travail (ci-après : OIT) se réunit à Genève, en 1982, en vue

---

<sup>2329</sup> Presentation by Professor Robert G. Vaughn, American University Washington College of Law, at the webinar « Corruption Whistleblower Systems: Challenges, Practices, Innovation » organised by the World Bank's International Corruption Hunters Alliance on 6 May 2014, cité in OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*, Paris, OECD, 2016, p. 71, note 50.

<sup>2330</sup> *Civil Service Reform Act*, Pub. L. No. 95-454, 92 Stat. 1111 (1978) (codified as amended in scattered sections of 5 U.S.C.) cité in T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 653.



d'adopter une convention sur le licenciement qui rende compte des changements intervenus depuis l'adoption de la recommandation sur la cessation de la relation de travail en 1963. Le cas où un travailleur manifeste sa dissidence est spécifiquement envisagé à l'article 5 de la convention en ces termes : « [n]e constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes »<sup>2331</sup>. Une telle disposition, avons-nous vu, relève d'une logique « *Anti-Retaliation Model* »<sup>2332</sup>.

Le Thésaurus du Bureau International du Travail<sup>2333</sup>, qui constitue le secrétariat permanent de l'OIT, accueille l'expression « *whistleblowing* », la définissant comme la « dénonciation par les employés ou ex-employés de pratiques illégales, irrégulières, dangereuses ou moralement répréhensibles »<sup>2334</sup>. L'expression est traduite en français par « dénonciation d'abus » (et en espagnol par « *denuncia de irregularidades* » soit « dénonciation d'irrégularités).

622. Il faut toutefois noter que beaucoup de pays n'ont pas ratifié cette convention. Parmi ces pays figurent, entre autres, la Belgique, mais aussi des pays occidentaux disposant d'un cadre juridique protecteur des lanceurs d'alerte tels que le Canada, les États-Unis, l'Irlande, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et le Japon. La France a, quant à elle, ratifié la convention le 16 mars 1989.

Ceci étant, il faut souligner que la Belgique a ratifié le 2 mars 2004 l'annexe de la Charte sociale européenne révisée<sup>2335</sup> qui reproduit dans les mêmes termes la disposition contenue à l'article 5, c) de la Convention de l'OIT.

### B. L'instrumentalisation du signalement en vue de lutter contre la corruption

623. La problématique du signalement d'informations s'est invitée, au début des années 2000, dans les travaux de l'ONU relatifs à la lutte contre la corruption.

La Convention de l'ONU contre la corruption, dite aussi « Convention de Mérida », du lieu de sa signature<sup>2336</sup>, constitue le premier instrument international juridiquement contraignant de lutte contre la corruption. Suivant la logique du *Structural Model*, elle veille à réguler les deux volets-clé d'une réglementation relative au *whistleblowing* : l'établissement de canaux de signalement, mais surtout la mise en place d'une protection des « *reporting persons* ».

---

<sup>2331</sup> Convention sur le licenciement du 22 juin 1982 n° 158 de l'OIT.

<sup>2332</sup> Sur ce modèle, voy. *supra* n° 120.

<sup>2333</sup> « Le Thésaurus du BIT est une compilation de plus de 4000 termes relatifs au monde du travail. Chaque terme est présenté en anglais, français, et espagnol » (Accueil OIT > À propos de l'OIT > Le fonctionnement de l'OIT > Départements et bureaux > Bibliothèque du BIT > Ressources du BIT > Terminologie > Thésaurus du BIT, disponible sur [www.ilo.org/inform/online-information-resources/terminology/thesaurus/lang--fr/index.htm](http://www.ilo.org/inform/online-information-resources/terminology/thesaurus/lang--fr/index.htm) (consulté le 24 mai 2018)).

<sup>2334</sup> En langue originale: « *the reporting by employees or former employees of illegal, irregular, dangerous or unethical practices by employers* ».

<sup>2335</sup> Charte sociale révisée conclue au sein du Conseil de l'Europe le 3 mai 1996, S.T.E., n° 163.

<sup>2336</sup> Convention de l'ONU contre la Corruption (United Nations Convention Against Corruption – UNCAC), adoptée par l'Assemblée générale par la Résolution n° 58/4 du 31 octobre 2003 et en vigueur depuis le 14 décembre 2005. Ci-après : « Convention de Mérida ».

La Convention de Mérida est complétée par un Guide, le « *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons* » (ci-après : *Resource Guide*), qui adopte une approche holistique en examinant la protection offerte à travers le monde aux fonctionnaires et aux employés qui dénoncent des actes répréhensibles et en explorant les hypothèses dans lesquelles cette protection pourrait être étendue à d'autres catégories de dénonciateurs<sup>2337</sup>. L'ONU adopte donc, de ce fait, une interprétation large de la notion de « *reporting person* ».

624. La Convention de Mérida reconnaît, d'une part, les trois voies de dénonciation devenues classiques lorsqu'il est question d'institutionnaliser un système de dénonciation:

- le signalement interne ou externe, par les agents publics auprès des autorités compétentes, des actes de corruption dont ils ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions (article 8, paragraphe 4) ;
- le signalement, par toute personne ou groupe n'appartenant pas au secteur public, auprès des organes de prévention de la corruption compétents, de tous faits susceptibles d'être considérés comme constituant une infraction établie conformément à la Convention, y compris lorsqu'il a lieu anonymement (article 13, paragraphe 2) ;
- le signalement, par les ressortissants des États signataires et tout autre personne ayant sa résidence habituelle sur le territoire d'un État signataire, auprès des autorités nationales chargées des enquêtes et des poursuites, de la commission d'une infraction établie conformément à la Convention (article 39, paragraphe 2).

Le signalement interne dans le secteur privé n'est pas explicitement visé par la Convention. On peut toutefois penser qu'il est sous-entendu en ce que la Convention encourage, en vue de renforcer les normes de comptabilité et d'audit dans le secteur privé, l'adoption de mesures incluant la « promotion de l'élaboration de normes et procédures visant à préserver l'intégrité des entités privées concernées, y compris de codes de conduite pour que les entreprises et toutes les professions concernées », d'une part, et « l'application aux entreprises privées, compte tenu de leur structure et de leur taille, d'audits internes suffisants pour faciliter la prévention et la détection des actes de corruption », d'autre part<sup>2338</sup>. Comme nous l'avons noté dans la première partie de l'étude, le *whistleblowing* peut en effet être appréhendé comme un outil de contrôle interne et de gestion des risques, mais aussi plus largement comme un outil de *compliance* capable de renforcer l'effectivité du droit et de la pratique en vigueur ainsi que le respect des droits de l'homme<sup>2339</sup>.

---

<sup>2337</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015.

<sup>2338</sup> Article 12, § 2, b) et f), de la Convention de Mérida.

<sup>2339</sup> Même si les *Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme* (mise en œuvre du cadre de référence « protéger, respecter et réparer » des Nations Unies, approuvés par le Conseil des droits de l'homme par la résolution 17/4 du 16 juin 2011) n'évoquent point la question du *whistleblowing*, il a été défendu en doctrine que l'alerte éthique était à la fois un droit humain et un outil capable de renforcer l'effectivité des droits humains. Pour un plaidoyer en ce sens, voy. A. POITEVIN, « Whistleblowers and the Mainstreaming of Protection in the Context of the United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights », *J.E.D.H. – E.J.H.R.*, 2015, n° 5, pp. 631-650.

Le *Resource Guide* précise quoi qu'il en soit que les mêmes règles sont, *mutatis mutandis*, applicables au secteur privé<sup>2340</sup>.

Le signalement public trouve également une certaine résonance en ce que l'article 13, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention encourage la participation active de personnes et de groupes n'appartenant pas au secteur public, tels que la société civile, les organisations non gouvernementales et les communautés de personnes, à la prévention de la corruption et à la lutte contre ce phénomène notamment au travers du respect, de la promotion et de la protection de « la liberté de rechercher, de recevoir, de publier et de diffuser des informations concernant la corruption », ce que le *Resource Guide* confirme<sup>2341</sup>.

625. La Convention de Mérida veille, d'autre part, à la protection des personnes qui dénoncent des faits de corruption.

Sur le plan pénal, l'article 32, qui s'intitule « Protection des témoins, des experts et des victimes », énonce ainsi, en son premier paragraphe, que :

« [c]haque État Partie prend, conformément à son système juridique interne et dans la limite de ses moyens, des mesures appropriées pour assurer une protection efficace contre des actes éventuels de représailles ou d'intimidation aux témoins et aux experts qui déposent concernant des infractions établies conformément à la présente Convention et, s'il y a lieu, à leurs parents et à d'autres personnes qui leur sont proches ».

Sur le plan civil, l'article 33 de la Convention, intitulé « Protection des personnes qui communiquent des informations [« *reporting persons* »] », se lit comme suit :

« [c]haque État Partie envisage d'incorporer dans son système juridique interne des mesures appropriées pour assurer la protection contre tout traitement injustifié de toute personne qui signale aux autorités compétentes, de bonne foi et sur la base de soupçons raisonnables, tous faits concernant les infractions établies conformément à la présente Convention ».

Cette disposition est cardinale en ce qu'elle fonde, en droit international, le *whistleblowing*<sup>2342</sup>. Il découle effectivement du *Resource Guide* que l'expression « *reporting persons* », utilisée dans l'article 33, désigne les « *whistleblowers* » et, partant, les « lanceurs d'alerte »<sup>2343</sup>.

626. Les articles 32 et 33 de la Convention de Mérida ressemblent en tous points aux articles 22 et 9 des conventions pénale et civile du Conseil de l'Europe sur la corruption à la différence près que l'article 33 s'applique à « toute personne » alors que l'article 9 de la Convention civile du Conseil de l'Europe ne s'applique qu'aux travailleurs, tous secteurs confondus<sup>2344</sup>.

L'extension du mécanisme de dénonciation aux « simples citoyens » (« *private citizens* ») s'inspire, entre autres, de la Convention interaméricaine contre la corruption (1996), à laquelle

---

<sup>2340</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 35.

<sup>2341</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide*, précité, p. 39.

<sup>2342</sup> En ce sens, voy. le Rapport « Omtzigt », p. 21. Voy. aussi Transparency International, *Whistleblower protection and the UN Convention against Corruption*, report published 15 May 2013, disponible sur [www.transparency.org](http://www.transparency.org) (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>2343</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide*, précité, p. 89. La Directive sur les lanceurs d'alerte a également préféré utiliser, dans le texte de la directive, l'expression « *reporting persons* » plutôt que celle de « *whistleblowers* ».

<sup>2344</sup> Sur les conventions pénale et civile du Conseil de l'Europe sur la corruption, voy. *infra* n<sup>os</sup> 640 et s.

l'ONU renvoie dans son préambule<sup>2345</sup>, et du *US False Claims Act* que nous avons vu plus haut<sup>2346</sup>.

*C. La reconnaissance du droit d'alerte en tant qu'extension de la liberté d'expression*

627. À côté du domaine de la lutte contre la corruption, la problématique du *whistleblowing* a pénétré les travaux menés par l'Assemblée générale des Nations Unies sur la promotion et la protection des droits de l'homme.

Deux rapports méritent en particulier notre attention : d'une part, le rapport de David Kaye<sup>2347</sup>, Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression, publié en 2015<sup>2348</sup> ; d'autre part, celui d'Alfred-Maurice de Zayas<sup>2349</sup>, Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable, publié en 2016<sup>2350</sup>.

Si besoin est, précisons qu'un rapporteur spécial est un expert indépendant nommé par le Conseil des droits de l'homme de l'ONU pour examiner et établir un rapport annuel sur la situation d'un pays ou un thème spécifique relatif aux droits de l'homme<sup>2351</sup>. Un expert indépendant a « pour mandat de présenter des rapports et d'apporter des conseils en matière de droits de l'homme dans une perspective thématique ou par pays »<sup>2352</sup>. Ce mandat est exercé, comme son nom l'indique, en toute indépendance : l'expert n'est pas membre du personnel des Nations Unies et ne reçoit pas de compensations financières autre que le remboursement des frais de voyage et les indemnités journalières de subsistance des « experts en mission ».

628. Le rapport présenté en 2015 par le Rapporteur spécial David Kaye à l'Assemblée générale traite précisément de la protection des sources d'information et des lanceurs d'alerte.

Selon une conception démocratique du lancement d'alerte, le Rapporteur spécial fonde la protection des lanceurs d'alerte sur le droit fondamental à la liberté d'expression, tel que consacré par l'article 19 de la Déclaration universelle des droits de l'homme et par l'article 19

---

<sup>2345</sup> Mentionnons toutefois que le champ d'application de la Convention interaméricaine est plus restreint que celui de la Convention onusienne dans la mesure où elle s'applique à certains actes de corruption (article VI) dont se rendent coupables des fonctionnaires publics entendus au sens large (« *public official* », « *government official* », or « *public servant* ») ou des personnes physiques exerçant une mission au nom de l'État ou au service de l'État ou de ses institutions (« *Public function* »).

<sup>2346</sup> Voy. en sens le Rapport du Comité spécial chargé de négocier une convention contre la corruption sur les travaux de ses premières à septième sessions, A/58/422, 7 octobre 2003, n° 42.

<sup>2347</sup> David Kaye, professeur de droit à l'Université de Californie (University of California, Irvine, School of Law), est mandaté par le Conseil des droits de l'homme depuis août 2014.

<sup>2348</sup> Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015. Ci-après : « Rapport ONU A/70/361 ».

<sup>2349</sup> Alfred-Maurice de Zayas, ancien membre du Barreau de New-York, docteur en histoire et professeur de droit à la *Geneva School of Diplomacy and International Relations*, est expert indépendant depuis 2012.

<sup>2350</sup> Rapport « Promotion d'un ordre international démocratique et équitable » de l'Expert indépendant sur la promotion d'un ordre international démocratique et équitable (Alfred-Maurice de Zayas), Note du Secrétaire général, A/71/286, Assemblée générale des Nations Unies, 71<sup>e</sup> sess., 4 août 2016. Ci-après : « Rapport ONU A/71/286 ».

<sup>2351</sup> Voy. not. la résolution 25/2 du Conseil des droits de l'homme qui renouvelle le mandat de David Kaye.

<sup>2352</sup> Human Rights Bodies > Special Procedures > Postes d'experts indépendants du Conseil des droits de l'homme des Nations Unies, disponible sur [www.ohchr.org](http://www.ohchr.org) (consulté le 29 décembre 2019).

du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Lorsque la divulgation d'informations intervient à destination du public, la protection juridique se fonde, plus précisément, sur le droit du public de recevoir des informations d'intérêt général. D'après le Rapporteur spécial, le droit d'accès à l'information, la protection des sources et la protection des lanceurs d'alerte sont effectivement liés par un même fil : le droit du public de savoir<sup>2353</sup>.

Comme le relève le Rapporteur spécial, le droit d'accès aux informations et la participation de la société civile sont spécialement valorisés dans les normes internationales relatives à l'environnement et au développement<sup>2354</sup>.

Ce faisant, la notion de « *reporting person* » doit recevoir une interprétation aussi large que celle défendue dans la Convention de Mérida et le *Resource Guide*<sup>2355</sup>. Il peut en effet arriver qu'une personne ait connaissance d'une information d'intérêt public dans le domaine environnemental en dehors du contexte de la relation de travail<sup>2356</sup>. On pense par exemple à Erin Brockovitch qui, ayant pris connaissance de faits de pollution au travers de dossiers d'indemnisation consultés sur son lieu de travail, un cabinet d'avocat, a décidé de les dénoncer publiquement<sup>2357</sup>.

629. Parmi les recommandations adressées aux États, soulignons l'attention prêtée par le Rapporteur à la confidentialité des sources journalistiques « et d'autres personnes susceptibles de procéder à la diffusion d'informations d'intérêt public ». Le Rapporteur défend à cet égard une interprétation fonctionnelle de la notion de journaliste<sup>2358</sup>. Partant, la confidentialité ne devrait « pas couvrir seulement les journalistes professionnels mais aussi les personnes qui peuvent donner un large accès à des informations d'intérêt public, comme les blogueurs, les « citoyens journalistes », les membres d'organisations non gouvernementales, les auteurs et les chercheurs, qui tous sont susceptibles de mener des recherches et de divulguer des informations d'intérêt public »<sup>2359</sup>.

Dans le prolongement des travaux menés en rapport avec la Convention de Mérida, le Rapporteur encourage aussi la mise en place de canaux institutionnels internes et externes de signalement et précise qu'en l'absence de tels canaux, ou en cas d'inefficacité, la divulgation au public devrait être permise. En toute hypothèse, la révélation de violations du droit des droits de l'homme ou du droit humanitaire devrait toujours être autorisée<sup>2360</sup>.

Se gardant de mentionner des affaires précises, mais ayant très certainement à l'esprit les scandales initiés par Edward Snowden et Bradley (devenu Chelsea) Manning, le Rapporteur spécial attire par ailleurs l'attention sur la spécificité de la question du *whistleblowing* lorsque

---

<sup>2353</sup> Rapport ONU A/70/361, p. 26, point 58.

<sup>2354</sup> Voy. not. le principe 10 de la Déclaration de Rio sur l'environnement et le développement, sommet Planète terre, Conférence des Nations Unies sur l'environnement et le développement, Rio de Janeiro, 3-14 juin 1992.

<sup>2355</sup> Rapport ONU A/70/361, p. 15, point 28.

<sup>2356</sup> Rapport ONU A/70/361, p. 15, point 29.

<sup>2357</sup> Sur le statut d'Erin Brockovitch, voy. *infra* n° 1033.

<sup>2358</sup> L'approche « fonctionnelle » du journalisme a donné lieu à un examen approfondi en doctrine. Voy. spéc. la thèse de doctorat de Quentin Van Enis (*La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, spéc. la première partie et sa conclusion).

<sup>2359</sup> Rapport ONU A/70/361, § 61. Comme nous le verrons dans la troisième partie de l'étude, cette interprétation du droit à la liberté d'expression est parfaitement en phase avec la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme sous l'angle de l'article 10 de la CEDH. Voy. *infra* n°s 1069 et s.

<sup>2360</sup> Rapport ONU A/70/361, § 64.

la divulgation porte sur des informations qui relèvent de la sécurité nationale<sup>2361</sup>. Nous aurons l'occasion d'observer dans la suite de l'étude que le domaine de la sécurité nationale jouit, de façon constante, d'un traitement particulier dans les *whistleblowing laws*.

630. L'Expert indépendant Alfred-Maurice de Zayas poursuit les réflexions du Rapporteur spécial David Kaye sur le lancement d'alerte, spécialement dans le secteur privé<sup>2362</sup>.

Le rapport est audacieux en ce qu'il établit une relation entre le respect des obligations fiscales et le respect de droits de l'homme, ce qui est résolument très moderne<sup>2363</sup>. D'après l'Expert indépendant, parmi les ressources dont la fraude et l'évasion fiscales privent les États se trouvent nécessairement des ressources utiles à la promotion et à la protection des droits de l'homme.

Après avoir rappelé les différents scandales qui ont terni l'image du monde de la finance et des banques – parmi lesquelles l'affaire « *Luxleaks* » et celle des « *Panama Papers* » – l'Expert insiste sur la prise de conscience politique à laquelle nous assistons depuis plusieurs années. Celle-ci se manifeste par l'adoption massive de mesures visant à renforcer la transparence fiscale<sup>2364</sup>.

Mais ces initiatives s'avèrent vaines en pratique si elles ne s'accompagnent pas d'un changement de mentalité. La culture du secret fiscal est, en effet, très ancrée en Europe, spécialement dans les pays de tradition civiliste et latine, tels que la Belgique, le Luxembourg et la Suisse.

La révélation d'informations à laquelle se livrent les lanceurs d'alerte peut contribuer à ce changement de mentalité. Ce faisant, l'Expert propose de renforcer et de promouvoir la fonction de lanceur d'alerte. À l'instar du Rapporteur spécial David Kaye, l'Expert indépendant rappelle que les lanceurs d'alerte agissent au titre de l'article 19 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques<sup>2365</sup> en ce qu'ils divulguent des informations que le public est en droit de recevoir. Dans le même esprit, il entend largement la notion de lanceur d'alerte, ne la limitant pas à la relation de travail. En particulier, les États devraient selon lui : « promulguer des lois pour protéger les lanceurs d'alerte [« *whistle-blowers* »] et les témoins, et faire en sorte que les personnes qui souhaitent partager des informations au sujet des pratiques fiscales de certaines entreprises portant atteinte aux droits de l'homme ne fassent pas l'objet de poursuites ou de représailles »<sup>2366</sup>. L'Expert indépendant entend plus précisément s'attaquer à l'évasion fiscale agressive, la fraude fiscale et les paradis fiscaux<sup>2367</sup>. De telles pratiques peuvent effectivement

---

<sup>2361</sup> Le Rapporteur précise qu'il s'est abstenu de mentionner des affaires précises, mais cela étant, ces dernières sont sources d'inspiration et d'enseignement (Rapport ONU A/70/361, p. 26, point 59).

<sup>2362</sup> Rapport ONU A/71/286. Voy. aussi A.-M. DE ZAYAS, « Human rights and whistleblowers », Human Rights Council side-event, Monday 23 March 2015, disponible sur [www.ohchr.org/Documents/Issues/IntOrder/HRAndWhistleblowers.doc](http://www.ohchr.org/Documents/Issues/IntOrder/HRAndWhistleblowers.doc) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>2363</sup> Sur le sujet, voy. not. S. HOLMES & C. R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, New York, W.W. Norton & Company, 2013.

<sup>2364</sup> Parmi ces mesures, citons en particulier l'échange automatique d'informations, le *Common Reporting Standard* et le Projet « *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS », tous trois menés sous l'égide de l'OCDE. Sur ces mesures, voy. *supra* n<sup>os</sup> 265 et s.

<sup>2365</sup> Pacte international relatif aux droits civils et politiques, fait à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, *M.B.*, 6 juillet 1983.

<sup>2366</sup> Rapport ONU A/71/286, pp. 28-29, point 77.

<sup>2367</sup> Rapport ONU A/71/286, p. 29, point 79.

malmené les droits de l'homme, et en particulier le principe de la responsabilité soci(ét)ale des entreprises, qui préoccupe depuis plusieurs années l'ONU<sup>2368</sup>.

## Section 2. La régulation de la dénonciation en marge des organisations gouvernementales

631. En l'absence d'un cadre juridique complet et global, plusieurs organisations de la société civile ont entrepris des actions en vue de précipiter l'adoption d'un statut protecteur du lanceur d'alerte et de permettre, du moins en attendant, le signalement anonyme d'informations d'intérêt général via des plateformes sécurisées. C'est le cas, entre autres, de *Transparency International*, *Government Accountability Project* et *Public Concern At Work*, devenu *Protect*.

L'œuvre de *Transparency International* occupe une place singulière dès l'instant où plusieurs de ses travaux ont été menés en partenariat avec la Commission européenne. Ils ont en outre inspiré l'actuelle Directive sur les lanceurs d'alerte. C'est pourquoi nous avons choisi de nous attarder dans un premier point sur les travaux de cette organisation (§ 1). À côté des travaux de *Transparency International*, nous avons choisi d'évoquer la norme en matière de *whistleblowing* élaborée par l'Organisation internationale de normalisation dans la mesure où elle guide les entreprises qui implémentent un dispositif de *whistleblowing* (§ 2).

### § 1. Les travaux de *Transparency International*

632. Créé en 1993, *Transparency International* (ci-après : « TI ») est une organisation internationale non gouvernementale qui lutte contre la corruption au travers d'actions de *lobbying* à destination des gouvernements et des entreprises ainsi que d'actions de soutien aux témoins et victimes de la corruption. Comme sa désignation l'indique, la transparence figure au centre de ses actions, qu'elle conçoit comme un instrument apte à faire la lumière sur les tractations douteuses, sur la faible exécution des lois et sur d'autres pratiques illicites qui sapent les bons gouvernements, l'éthique des affaires et la société dans son ensemble<sup>2369</sup>.

TI est aujourd'hui présente dans plus de 100 pays à travers le monde et dispose d'un secrétariat international à Berlin. Depuis plus de 10 ans, l'organisation milite en faveur de l'implémentation, en droit national, d'un régime juridique de protection des lanceurs d'alerte qu'elle considère, selon son slogan, comme une « alternative au silence »<sup>2370</sup>.

Si les publications de TI n'ont aucune force contraignante, elles n'en demeurent pas moins une source importante d'influence et de connaissance. Les *best practices* et autres *guidelines* que l'organisation a élaborés au travers de ses nombreux travaux ont participé à la standardisation des législations relatives au *whistleblowing*, et partant à l'émergence d'une sorte de « droit »

---

<sup>2368</sup> Voy. spéc. les *Principes directeurs relatifs aux entreprises et aux droits de l'homme*, mise en œuvre du cadre de référence « protéger, respecter et réparer » des Nations Unies, approuvés par le Conseil des droits de l'homme par la résolution 17/4 du 16 juin 2011.

<sup>2369</sup> « What is corruption ? », disponible sur [www.transparency.org](http://www.transparency.org) (consulté le 12 mai 2018).

<sup>2370</sup> En l'absence d'un cadre juridique protecteur, les personnes qui ont connaissance d'actes répréhensibles n'ont effectivement pas d'autre choix que de se taire, sauf à subir des représailles.



commun du *whistleblowing*. De surcroît, l'organisation a sensiblement contribué, à côté des organisations non gouvernementales *Public Concern at Work* (devenu *Protect*) et *Government Accountability Project* (GAP), à une ouverture des mentalités et à un changement culturel vis-à-vis du *whistleblowing* en Europe et dans le monde<sup>2371</sup>.

633. En particulier, il faut mentionner que TI a développé une série de *Principes internationaux pour une législation de l'alerte* qui ont servi à bon nombre d'États et organisations gouvernementales dans la construction de leur propre réglementation.

Pour ce faire, TI a mené des évaluations du droit de l'alerte dans dix pays européens et proposé des améliorations<sup>2372</sup>. En tant que projet co-financé par le programme de la Commission européenne « Prévenir et combattre la criminalité » (ISEC)<sup>2373</sup>, l'analyse a été étendue afin d'inclure les vingt-sept États membres de l'époque<sup>2374</sup>.

TI précise que ces principes doivent être adaptés en fonction du contexte politique, social et culturel de chaque pays et en fonction du cadre juridique existant<sup>2375</sup>.

Dans le cadre de ces principes, TI définit largement le *whistleblowing* comme la révélation d'informations relatives à des activités de corruption, illégales, frauduleuses ou dangereuses, commises au sein ou par une organisation du secteur public ou privé – qui concernent ou menacent l'intérêt public – auprès de personnes ou organes censées pouvoir entreprendre une action<sup>2376</sup>. Si la corruption occupe une place historiquement importante, le *whistleblowing* ne s'y limite pas et peut porter sur des infractions pénales, la violation d'une obligation légale, des erreurs judiciaires, des dangers spécifiques à la santé publique, à la sécurité ou à l'environnement ; des abus d'autorité, l'usage illicite de fonds publics ; une mauvaise gestion ou des conflits d'intérêt. Bien que le champ d'application *ratione personae* se limite ici au cadre professionnel, il est entendu largement. Il inclut ainsi les individus qui se situent en dehors de la relation traditionnelle employé-employeur, tels que les consultants, contractants, stagiaires, bénévoles, étudiants, intérimaires et anciens employés.

De tels travaux ont contribué activement à l'élaboration d'un statut européen du lanceur d'alerte tel qu'il en ressort de la récente Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2377</sup>.

---

<sup>2371</sup> En ce sens, voy. Rapport « Omtzigt », p. 22.

<sup>2372</sup> Transparency International, *Alternative to silence: whistleblower protection in 10 European countries*, 2009.

<sup>2373</sup> Décision du Conseil du 12 février 2007 établissant, pour la période 2007-2013, dans le cadre du programme général « Sécurité et protection des libertés », le programme spécifique « Prévenir et combattre la criminalité » (2007/125/JAI), *J.O.U.E.*, L 58, 24 février 2007.

<sup>2374</sup> Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation : Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013.

<sup>2375</sup> Transparency International, *International Principles*, précité, p. 3.

<sup>2376</sup> Transparency International, *International Principles*, précité, p. 4.

<sup>2377</sup> Le rôle de TI est notamment souligné par le Parlement européen (résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0022, 14 février 2017, point U). Plusieurs représentants de sections nationales de TI ont par ailleurs été auditionnés par la Commission « PANA » (Rapport sur l'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (2017/2013(INI)), Commission d'enquête chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale, A8-0357/2017, 16 novembre 2017).



C'est à la lumière de ces principes que la section belge de TI a par ailleurs évalué le système national d'intégrité (SNI) de la Belgique, à l'occasion d'une étude financée en partie par la Commission européenne et le Service Public de Wallonie<sup>2378</sup>. Le SNI repose principalement sur les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle et sur la loi du 15 septembre 2013<sup>2379</sup> qui transpose partiellement en droit belge le système de *whistleblowing* établi par la Convention civile du Conseil de l'Europe sur la corruption<sup>2380</sup> et la Convention de Mérida<sup>2381</sup>.

Du point de vue de TI Belgium, le *whistleblowing* est donc bien un type de dénonciation qui s'insère dans notre système traditionnel de dénonciation.

À notre opinion, aucun motif ne s'oppose donc à étendre l'application de ces principes aux autres domaines dans lesquels la dénonciation traditionnelle existe en droit belge, à savoir les domaines de la lutte contre la fraude fiscale et la fraude sociale.

634. Parmi les sections nationales de TI en Europe, TI France est particulièrement active et mène de nombreuses actions en faveur de la reconnaissance juridique de l'alerte éthique en France et en Europe.

Depuis sa création en 2009 par Nicole Marie Meyer, le département « alerte éthique » de TI France a pour mission « de refonder le concept de bien commun, d'opposer pédagogiquement le lanceur d'alerte faisant un signalement dans l'intérêt général, au délateur dénonçant une personne par vengeance ou pour des intérêts privés, et de militer pour une loi globale »<sup>2382</sup>. Le travail de TI France a porté ses fruits puisqu'une loi globale a été adoptée en 2016, la Loi Sapin II.

TI France est bien consciente que la simple évocation de la dénonciation suffit à faire remonter à la surface tout un imaginaire négatif capable de freiner le développement d'une pratique pourtant saine et nécessaire de l'alerte. C'est pourquoi elle a décidé de retenir l'expression « alerte éthique » plutôt que celle d'« alerte professionnelle », utilisée notamment par la CNIL, pour diffuser le *whistleblowing* au sein de la société française, plaçant la focale sur la dimension éthique. Il a par ailleurs été décidé de parler de « signalement » plutôt que de « dénonciation » dans le contexte de la maltraitance des enfants.

Parler de « signalement », de « dénonciation » ou d'« alerte éthique » est donc un pur choix lexical dans la mesure où la réalité visée est comparable, mais un tel choix est lourd de signification. Tandis que la France a opté pour la conception d'un nouveau vocabulaire autour de l'alerte éthique, du lanceur d'alerte et du signalement, le Québec, qui ne partage pas les mêmes préjugés historiques que la France, a ainsi choisi le terme « dénonciation » pour

---

<sup>2378</sup> J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE & M. STINCKENS (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012.

<sup>2379</sup> Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013.

<sup>2380</sup> Convention civile sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 4 novembre 1999, *S.T.E.*, n° 174.

<sup>2381</sup> Convention de l'ONU contre la Corruption, adoptée par l'Assemblée générale par la Résolution n° 58/4 du 31 octobre 2003 et en vigueur depuis le 14 décembre 2005.

<sup>2382</sup> N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 391.

traduire le mot américain « *whistleblowing* »<sup>2383</sup>. Moins prolixe en termes de publications et moins militante que son homologue français, TI Belgium a opté pour l'expression alerte professionnelle sans guère s'en expliquer. Les publications étant, pour la plupart, toutes en anglais, le problème de traduction a cependant été moins prégnant en Belgique.

Parmi les travaux de TI France, mentionnons à titre d'exemple son *Guide pratique à l'usage des lanceurs d'alerte français*, mis à jour en 2017<sup>2384</sup>, qui fait le point sur la façon dont le *whistleblowing* a été implémenté au sein du cadre juridique français de l'alerte éthique. Il est symptomatique de constater qu'un tel guide n'existe pas en Belgique.

## § 2. La Norme « ISO/NP 37002 *Whistleblowing management systems* »

635. Il n'existe actuellement aucune norme internationale de *whistleblowing* à l'attention des entreprises et des organisations publiques. Tous les standards existants s'adressent aux États et donc aux législateurs nationaux.

C'est pourquoi l'Organisation internationale de normalisation (« *International Organization for Standardization* » – ISO) a décidé de développer une nouvelle norme en vue de faciliter la mise en place au sein du *management* des organisations d'un système clair et robuste de *whistleblowing* : la Norme « ISO/NP 37002 *Whistleblowing management systems* ». À la différence des principes élaborés par *Transparency International*, l'ISO ne mène pas d'actions de *lobbying* en faveur d'un cadre juridique de protection, mais fournit des normes de *soft law* « prêtes à l'emploi » pour les acteurs privés ou publics qui souhaitent ou doivent implémenter un dispositif de *whistleblowing*.

Depuis septembre 2016, l'ISO évalue l'impact des scandales de grande ampleur, que sont notamment les « *Lux Leaks* » et les « *Panama Papers* », sur les systèmes de gestion du *whistleblowing* (« *whistleblowing management system* ») en vue de développer de nouveaux standards internationaux. Des experts du monde entier se sont réunis dans ce cadre en avril 2019 à Paris. L'ISO a choisi d'accélérer le mouvement de révision au printemps 2019 pour deux raisons : d'une part, la Directive sur les lanceurs d'alerte était sur le point d'être adoptée par les instances européennes ; d'autre part, l'opinion publique semblait désormais prête à accueillir positivement la forme de dénonciation que représente le *whistleblowing*. Les organisations publiques et privées, la presse et les citoyens sont désormais conscients des effets bénéfiques d'une plus grande transparence dans le *management* des entreprises<sup>2385</sup>.

636. Attendue d'ici 2021, la Norme ISO 37002 s'appliquera à tous les secteurs confondus, privés, publics, associatifs, et indépendamment de la taille de l'organisation. Elle réglera des

---

<sup>2383</sup> Voy. not. M. FERRET-LESNÉ, « Du dénonciateur de l'ancien droit procédural au lanceur d'alerte » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (M.-C. SORDINO, dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, pp. 28-29. Voy. aussi H. REID, Dictionnaire de droit québécois et canadien, 5e éd., 2015, version électronique (JuriBistro eDICTIONNAIRE) disponible sur le site sur <https://dictionnaireid.ca/jj.qc.ca> (consulté le 17 mai 2019).

<sup>2384</sup> Transparency International France, *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français* (2009) et *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte français* # 2 (2017).

<sup>2385</sup> J. TADEUSZ STAPPERS, « A First Look at the New Global Standard on Whistleblowing Management Systems », 18 décembre 2018, article publié sur *LinkedIn* (consulté le 2 juillet 2019 via le *ISO 37002 LinkedIn group*).

questions délicates comme la façon d'intégrer de façon optimale et cohérente un dispositif de « *whistleblowing* » au sein de l'organisation, à côté des mécanismes traditionnels de gouvernance, ainsi que la délimitation du champ d'application du dispositif du *whistleblowing* (définition du « *whistleblower* » et des « *protected disclosures* »)<sup>2386</sup>. Elle tiendra bien évidemment compte des principes établis par la Directive sur les lanceurs d'alerte.

« Basée sur les principes de confiance, d'impartialité et de protection, la Norme ISO 37002 vise à guider les organisations dans la gestion de la totalité du processus d'alerte, à savoir l'identification et le signalement de préoccupations relatives à des actes répréhensibles ; l'évaluation des préoccupations relatives aux actes répréhensibles ; les moyens de résoudre les préoccupations identifiées ; la clôture du dossier de *whistleblowing* »<sup>2387</sup>. Elle se démarque parmi les normes de *management* habituelles, avec lesquelles elle peut être combinée, en ce qu'elle ne tient pas seulement compte du point de vue de l'employeur, mais aussi de celui du travailleur dénonciateur et des autres travailleurs concernés. Le risque de représailles est alors appréhendé comme un risque spécifique qui doit être géré par l'employeur<sup>2388</sup>.

Le *whistleblowing* n'est donc pas seulement un *outil* de gestion des risques (risque financier, risque réglementaire, risque réputationnel, etc.)<sup>2389</sup>, il est aussi une *source* de risques. L'employeur a donc doublement intérêt à mettre en place un dispositif de *whistleblowing* efficace. Dans la négative, le *whistleblower* déçu pourrait être tenté de s'adresser à la presse, menaçant la réputation de son entreprise (risque réputationnel)<sup>2390</sup>. La norme ISO 37002 vise précisément à renforcer l'efficacité du *whistleblowing* interne en vue de réduire le nombre de signalements externes et publics.

## Conclusion

637. La nécessité de lutter contre la corruption a manifestement ouvert la voie au *whistleblowing* au sein de l'ordre juridique international. L'OCDE comme l'ONU se sont en effet tournées vers ce mode d'exécution privée largement répandu aux États-Unis en vue d'endiguer le fléau grandissant que représente la corruption. Menace tant pour le développement économique que pour le respect des droits humains, la nécessité de lutter contre la corruption reçoit une réponse unanime de la part des gouvernements occidentaux.

Si, en adoptant une telle approche, les organisations internationales traduisent essentiellement une conception instrumentale de la dénonciation, nous avons montré que le respect des droits humains et du droit à la liberté d'expression, consacré à l'article 19 du Pacte international relatif

---

<sup>2386</sup> J. TADEUSZ STAPPERS, *op. cit.*

<sup>2387</sup> En langue originale: « *Based on the principles of trust, impartiality and protection, ISO 37002 is aimed to guide organisations in managing the full cycle of whistleblowing: Identification and reporting of concerns of wrongdoing; Assessment of concerns of wrongdoing; Means of addressing concerns of wrongdoing; Closing of whistleblowing cases* » (J. TADEUSZ STAPPERS, *ibidem*).

<sup>2388</sup> J. TADEUSZ STAPPERS, *ibidem*.

<sup>2389</sup> Sur le *whistleblowing* comme outil de gestion des risques, voy. not. E. TSAHURIDU « Whistleblowing management is Risk management » in *Whistleblowing and Democratic Values* (D. LEWIS & W. VANDEKERCKHOVE, éd.). London, International Whistleblowing Research Network, 2011, pp. 56-69. Voy. aussi nos réflexions *supra* n<sup>os</sup> 352 et s.

<sup>2390</sup> Sur la double approche basée sur les risques qu'implique le *whistleblowing*, voy. E. TSAHURIDU & A.J. BROWN « Collateral harm from whistleblowing », *IWRN Conference Utrecht 2019*, 20 & 21 June 2019, actes à paraître.

aux droits civils et politiques, figurait également parmi les préoccupations de l'ONU. L'approche adoptée par l'ONU dénote, en outre, par rapport à l'approche adoptée classiquement dans le cadre du *whistleblowing* en ce qu'elle se prétend holistique, cherchant à offrir un cadre protecteur à l'ensemble des dénonciateurs qui dénoncent des actes répréhensibles. Une telle démarche procède sans nul doute d'une conception démocratique de la dénonciation.

L'édification d'un « droit commun du *whistleblowing* » est certainement en marche, comme celui d'un droit européen du *whistleblowing*, comme nous allons le voir dans le chapitre suivant. La société civile n'est pas en reste dans ce travail de standardisation. Le rôle joué par les organisations non gouvernementales, telles que *Transparency International*, interpelle cependant quant à la place encore accordée à l'État dans la production normative et, ce faisant, quant à la définition du mot « droit ». Qu'est-ce que le droit en ce XXI<sup>e</sup> siècle ? Fait-il encore l'objet d'un monopole de l'État ? Cette question importante dépasse néanmoins l'objet de la présente étude<sup>2391</sup>.

## Chapitre 2. L'architecture générale du droit européen de la dénonciation

### Introduction

638. Le Conseil de l'Europe et l'Union européenne ont toutes deux œuvré, mais selon des approches distinctes, à la réception du phénomène des lanceurs d'alerte en droit européen. Dominés par l'approche démocratique, les travaux du Conseil de l'Europe ont été axés sur la définition d'une série de principes communs en vue de garantir un niveau minimal de protection des lanceurs d'alerte en Europe (section 1). Dominée par l'approche instrumentale, l'action de l'Union européenne s'est, quant à elle, d'abord limitée à la promotion de dispositifs d'alerte professionnelle dans certains secteurs déterminés (section 2). La Directive sur les lanceurs d'alerte signe toutefois le début d'un revirement partiel de grande ampleur.

Ce clivage s'explique au regard des vocations respectives des deux organisations européennes. Tandis que le Conseil de l'Europe a pour mission de garantir le respect des droits humains à la sortie de la Seconde Guerre mondiale, l'Union européenne, héritière de la Communauté européenne du charbon et de l'acier, est historiquement une union économique.

---

<sup>2391</sup> Sur le sujet voy. l'ouvrage de référence : F. OST & M. VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 2002. Voy. aussi, sur l'appréhension juridique de la « *Corporate Social Responsibility* » et de la « *Corporate Governance* », la brillante thèse rédigée par Romane Aydogdu : *La sanction des sociétés par l'Etat et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège, spéc. p. 113.

## Section 1. La régulation de la dénonciation au sein du Conseil de l'Europe

639. Le statut de lanceur d'alerte a progressivement émergé dans les travaux de la doyenne des organisations européennes grâce à l'œuvre créatrice de la Cour européenne des droits de l'homme et aux travaux de l'Assemblée parlementaire (§ 2). La dénonciation ne demeure toutefois juridiquement régulée (*hard law*) que dans le domaine de la corruption (§ 1).

### § 1. L'instrumentalisation du lancement d'alerte comme outil de lutte contre la corruption

640. Une recommandation du Comité des ministres du Conseil de l'Europe reconnaît déjà en 1980 l'efficacité du rôle préventif que peut jouer le système bancaire, « sa *collaboration* (nous soulignons) contribuant en outre à la répression [des] actes criminels par les autorités de justice et de police compétentes »<sup>2392</sup>. En 1997, le Groupe Multidisciplinaire sur la Corruption (GMC) ajoute qu'il convient de *protéger* les personnes aidant les autorités à lutter contre la corruption et de sauvegarder le secret de l'instruction<sup>2393</sup>.

Sans faire expressément référence aux « lanceurs d'alerte », l'article 22 de la Convention pénale du Conseil de l'Europe sur la corruption garantit la protection des collaborateurs de justice et des témoins<sup>2394</sup>. Le pendant civil de la Convention pénale sur la corruption prévoit, quant à lui, en son article 9, une protection des employés qui, de bonne foi et sur la base de soupçons raisonnables, dénoncent des faits de corruption aux personnes ou autorités responsables<sup>2395</sup>. Comme annoncé, ce texte a sensiblement inspiré les auteurs de la Convention des Nations Unies contre la corruption dans la rédaction de l'article 33, qui, rappelons-le, représente, sur la scène internationale, l'un des premiers textes à reconnaître la figure du lanceur d'alerte.

641. La lutte contre la corruption est à ce point importante qu'une structure lui est spécialement dédiée depuis 1999, le Groupe d'États contre la Corruption (ci-après : GRECO), dont l'objectif est de veiller au respect, par les États parties, des normes de lutte contre la corruption, adoptées par le Conseil de l'Europe<sup>2396</sup>.

Dans son Septième Rapport général d'activité (2006), le GRECO inclut un chapitre complet sur la « Protection des lanceurs d'alerte » (« *Protection of Whistleblowers* »)<sup>2397</sup>. L'objectif de ce chapitre est d'examiner les conclusions du GRECO, au terme de son deuxième cycle d'évaluations, « sur la protection des « donneurs d'alerte » [« *whistleblower protection* »] en

---

<sup>2392</sup> Recommandation n° R (80) 10 du Comité des ministres du Conseil de l'Europe aux États membres relative aux mesures contre le transfert et la mise à l'abri des capitaux d'origine criminelle, adoptée le 27 juin 1980 lors de la 321<sup>e</sup> réunion des délégués des ministres.

<sup>2393</sup> Résolution (97) 24 du Comité des Ministres du Conseil de l'Europe portant les vingt principes directeurs pour la lutte contre la corruption, adoptée le 6 novembre 1997 lors de la 101<sup>e</sup> session du Comité des Ministres, principe n° 3.

<sup>2394</sup> Convention pénale sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 27 janvier 1999, *S.T.E.*, n° 173.

<sup>2395</sup> Convention civile sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 4 novembre 1999, *S.T.E.*, n° 174.

<sup>2396</sup> Tout État, qui devient Partie aux Conventions pénale ou civile sur la corruption, adhère automatiquement au GRECO et accepte de se soumettre à ses procédures d'évaluation. Le GRECO compte actuellement 49 États membres, composés de 48 États européens et des États-Unis d'Amérique.

<sup>2397</sup> Septième Rapport général d'activité du GRECO (2006), incluant un chapitre sur la « Protection des lanceurs d'alerte », Greco (2007) 1F Final, 21 mars 2007, adopté par le GRECO lors de sa 32<sup>e</sup> réunion plénière (19-23 mars 2007).

tant qu'outil de lutte contre la corruption dans l'administration publique, ainsi que les questions qui se posent aux États membres pour instaurer une culture du signalement [« *whistleblowing culture* »] ».

Ces évaluations prennent place dans la droite ligne de la Convention civile du Conseil de l'Europe sur la corruption et de celle des Nations Unies contre la corruption, ainsi que dans le contexte des scandales financiers *Enron* (2001) et *WorldCom* (2002). Ce contexte a fait du signalement une question prioritaire au niveau mondial dans la mesure où les scandales précités ont été précédés par des signes avant-coureurs, mis en relief par des travailleurs, mais étouffés par la direction<sup>2398</sup>.

Des recommandations visant à établir une protection des *whistleblowers* dans le secteur public avaient par ailleurs déjà été adressées par le GRECO à un certain nombre de pays, parmi lesquels la Belgique<sup>2399</sup>. C'est suite à ces recommandations que le législateur belge a adopté une loi en date du 15 septembre 2013 en vue de protéger les fonctionnaires qui dénoncent une atteinte suspectée à l'intégrité dans une autorité administrative fédérale<sup>2400</sup>.

## § 2. La promotion du lancement d'alerte en tant qu'extension de la liberté d'expression

642. La Cour européenne des droits de l'homme s'est emparée du phénomène des lanceurs d'alerte par le biais d'une interprétation extensive du droit à la liberté d'expression (A). La jurisprudence développée dans ce cadre (« *whistleblowing case* ») a sensiblement influencé les travaux du Comité des Ministres et de l'Assemblée parlementaire relatifs à la protection des lanceurs d'alerte (B).

### A. L'arrêt « *Guja contre Moldova* »

643. L'arrêt *Guja*, rendu à l'unanimité par la Cour européenne des droits de l'homme réunie en Grande Chambre le 12 février 2008, inaugure une jurisprudence spécifique applicable aux lanceurs d'alerte<sup>2401</sup>.

---

<sup>2398</sup> Pour un exposé des faits à l'origine de ces scandales et de leurs effets, voy. *supra* n<sup>os</sup> 162-166.

<sup>2399</sup> Voy. not. Evaluation Report on Belgium : Second Evaluation Round, Greco Eval II Rep (2004) 1E, Adopted by GRECO at its 21<sup>st</sup> Plenary Meeting (Strasbourg, 29 November – 2 December 2004), Strasbourg, 2 December 2004.

<sup>2400</sup> Sur la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, voy. *infra* n<sup>os</sup> 803 et s.

<sup>2401</sup> Pour un commentaire exhaustif de l'arrêt *Guja*, voy. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n<sup>o</sup> 77, 2009, pp. 227-260. Voy. aussi D. VOORHOOF & T. GOMBEER, « Dénoncer des irrégularités à la police et la justice est l'exercice de la liberté d'expression », *Vigiles*, 2008, liv. 5, pp. 253-259 ; M. DAELEMANS, « E.H.R.M. 12 februari 20083 », *R.W.*, 2010-2011, n<sup>o</sup> 6, pp. 251-253 ; D. VOORHOOF, « Europees Hof neemt klokkenluiders in bescherming », *De Juristenkrant*, n<sup>o</sup> 167, 2008, pp. 1 et 3. Il est symptomatique d'observer que la doctrine flamande s'est dans un premier temps montrée plus prolixe en Belgique que la doctrine francophone à commenter la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de dénonciation. Il a fallu attendre plusieurs années pour voir apparaître des commentaires d'auteurs francophones à son sujet. En outre, notons que les auteurs néerlandophones ont naturellement traduit l'expression « *whistleblower* » par celle de « *klokkenluiders* ».

Vu la place cardinale occupée par cette décision dans la construction d'un cadre juridique de protection des lanceurs d'alerte en Europe, il s'avère utile d'y consacrer quelques développements. Après être revenue sur les faits à l'origine de l'affaire (a) et l'application du droit à la liberté d'expression à l'hypothèse de la dénonciation (b), nous présentons brièvement la grille d'analyse élaborée par la Cour européenne des droits de l'homme et son application dans l'affaire *Guja* (c). Enfin, nous revenons sur les répercussions de l'arrêt *Guja* sur la protection des lanceurs d'alerte en Europe (d). L'objectif n'est pas, à ce stade de l'étude, de livrer un exposé critique des critères dégagés par la Cour des droits de l'homme, ni de suggérer des voies de solution à la lumière du cadre juridique en vigueur. Ce cadre juridique doit en effet encore être exposé et précisé dans le domaine fiscal. Notre objectif est de montrer comment et pourquoi, en 2008, la figure du lanceur d'alerte a été réceptionnée par la Cour européenne des droits de l'homme sous le prisme de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. Nous laissons l'analyse critique et prospective de la jurisprudence européenne, et en particulier de la grille d'analyse conçue par la Cour, pour la troisième partie de l'étude.

#### *a) Les faits à l'origine de l'arrêt*

644. Monsieur Iacob Guja, directeur du service de presse du Parquet général, se plaint dans sa requête d'avoir été révoqué du Parquet général moldave pour avoir divulgué deux documents qui, selon lui, révèlent l'ingérence d'une personnalité politique de haut rang dans une procédure pénale pendante<sup>2402</sup>. Il dénonce une violation de son droit à la liberté d'expression.

La procédure pénale en question concerne quatre policiers poursuivis pour mauvais traitements. Tout porte à croire qu'elle a été clôturée suite à l'envoi de deux courriers : le premier a été transmis par le vice-président du parlement (Monsieur Mișin) au Parquet (premier courrier), le second a été envoyé par le vice-ministre de l'intérieur (Monsieur Ursachi) au procureur général adjoint (deuxième courrier).

Les deux courriers n'étant pas accompagnés d'une mention de confidentialité, le requérant envoie une copie au *Jurnal de Chisinau*. Ces deux courriers soulèvent effectivement une apparente contradiction entre le discours officiel tenu par le président moldave, Monsieur Voronin, en faveur d'une lutte plus efficace contre la corruption, et la pratique politique.

Des photos des deux courriers se retrouvent annexées à un article publié par le *Jurnal de Chisinau* en juin 2003. Alors que le Parquet interroge Monsieur Guja sur la façon dont la presse a pu obtenir les deux courriers internes, celui-ci avoue avoir transmis lesdits courriers<sup>2403</sup>.

En mars 2003, Monsieur Guja est révoqué au motif que les lettres transmises à la presse étaient secrètes et qu'il n'a pas consulté préalablement les responsables des autres services du Parquet en violation du règlement intérieur. Le requérant intente une action en réintégration contre son employeur, le Parquet moldave, mais il est débouté. Le *Jurnal de Chisinau* intente également un recours en justice afin de provoquer une enquête sur pied des allégations, non contestées, contenues dans l'article publié en juin 2003. Mais aucune enquête n'est ouverte.

---

<sup>2402</sup> Sur les faits à l'origine de l'affaire, voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 §§ 8-29. Ci-après : « arrêt *Guja* »

<sup>2403</sup> Monsieur Guja renonce de la sorte au bénéfice de la protection des sources journalistiques.

Monsieur Guja saisit alors la Cour européenne des droit par requête du 30 mars 2004.

645. Comme l'observe la Cour européenne des droits de l'homme, les faits dénoncés par Monsieur Guja sont expressément sanctionnés par une série de textes nationaux, internationaux et européens. Ces textes protègent, de surcroît, les personnes qui dénoncent de tels faits.

La Cour européenne des droits de l'homme rappelle que l'article 5 de la Convention n° 158 de l'Organisation internationale du travail sur le licenciement énonce que « [n]e constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes »<sup>2404</sup>.

Dans le domaine de la lutte contre la corruption, l'article 22 de la Convention pénale du Conseil de l'Europe sur la corruption garantit spécifiquement la protection des collaborateurs de justice et des témoins<sup>2405</sup>. Le pendant civil de la Convention pénale sur la corruption prévoit, quant à lui, en son article 9, une protection des employés qui, de bonne foi et sur la base de soupçons raisonnables, dénoncent des faits de corruption aux personnes ou autorités responsables<sup>2406</sup>. Directement inspiré de l'article 9 précité, l'article 33 de la Convention de Mérida stipule aussi que : « [c]haque État Partie envisage d'incorporer dans son système juridique interne des mesures appropriées pour assurer la protection contre tout traitement injustifié de toute personne qui signale aux autorités compétentes, de bonne foi et sur la base de soupçons raisonnables, tous faits concernant les infractions établies conformément à la présente Convention »<sup>2407</sup>.

L'article 12 de la recommandation n° (2000)10 du Comité des Ministres sur les codes de conduite pour les agents publics, adoptée le 11 mai 2000, rappelle par ailleurs que « l'agent public doit signaler aux autorités compétentes toute preuve, allégation ou soupçon d'activité illégale ou criminelle concernant la fonction publique dont il ou elle a connaissance dans ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions ». Si l'agent public « doit traiter de manière adéquate, avec toute la confidentialité nécessaire, toutes les informations et tous les documents acquis dans l'exercice, ou à l'occasion de l'exercice, de ses fonctions », l'article 11 de la recommandation précise qu'il convient de tenir « dûment compte du droit d'accès aux informations officielles ».

Au surplus, la Cour revient sur les rapports publiés par des organisations internationales non gouvernementales, notamment la Commission internationale des juristes, *Freedom House*, *Open Society Justice Initiative*, qui jugent préoccupants le dysfonctionnement de la séparation des pouvoirs et le manque d'indépendance du pouvoir judiciaire en Moldavie<sup>2408</sup>.

#### *b) L'application de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme*

646. La Cour conclut que l'article 10 de la Convention trouve à s'appliquer en l'espèce dès lors que la protection de l'article 10 s'étend également à la sphère professionnelle, en général,

---

<sup>2404</sup> Convention sur le licenciement du 22 juin 1982 n° 158 de l'OIT.

<sup>2405</sup> Convention pénale sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 27 janvier 1999, *S.T.E.*, n° 173.

<sup>2406</sup> Convention civile sur la corruption, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 4 novembre 1999, *S.T.E.*, n° 174.

<sup>2407</sup> À l'époque des faits, la Convention de Mérida n'avait toutefois été ni signée ni ratifiée par la République de Moldova.

<sup>2408</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, §§ 40-42



et aux fonctionnaires, en particulier<sup>2409</sup>. En outre, la révocation du requérant est intervenue alors qu'il avait participé à la publication de lettres par un journal. Or l'article 10 de la Convention garantit également la liberté de communiquer des informations.

L'examen de la Cour européenne des droits de l'homme peut paraître sommaire dans la mesure où elle conclut à l'application de l'article 10 de la Convention alors que le requérant n'a fait que transmettre à la presse des lettres qu'il n'a pas écrites<sup>2410</sup>. De l'exposé des faits, il n'apparaît pas que le requérant se soit exprimé, ni à l'oral, ni à l'écrit, auprès du *Jurnal de Chisinau*. Simple messenger, Monsieur Guja se distingue donc peu du dénonciateur traditionnel.

À la lumière de ces considérations, la Cour estime pourtant que « la mesure de révocation prononcée à l'encontre du requérant au motif qu'il avait rendu publiques les lettres litigieuses s'analyse en une "ingérence d'une autorité publique" dans l'exercice par l'intéressé de son droit à la liberté d'expression »<sup>2411</sup>. Pareille ingérence n'est légitime que si elle respecte les trois principes énoncés à l'article 10, paragraphe 2, de la CEDH. L'ingérence doit être « prévue par la loi », poursuivre l'une ou l'autre finalité légitime énumérée au second paragraphe de l'article 10 de la CEDH, et enfin, être « nécessaire dans une société démocratique » afin d'accomplir ces finalités<sup>2412</sup>.

647. L'examen du premier principe n'a pas été débattu entre les parties. La Cour se contente de relever que « le requérant a été révoqué sur le fondement de l'article 263/1 du Code du travail pour avoir enfreint les paragraphes 1.4 et 4.11 du règlement intérieur du service de presse du Parquet général »<sup>2413</sup>, partant du principe que lesdits paragraphes répondent aux conditions requises pour que l'on puisse considérer que l'ingérence était « prévue par la loi »<sup>2414</sup>. L'examen du deuxième principe a, quant à lui, été rapidement expédié, la Cour étant « disposée à admettre qu'il était légitime pour les autorités moldaves de chercher à empêcher la divulgation d'informations confidentielles »<sup>2415</sup>. Quoique les lettres n'aient apparemment pas été présentées comme confidentielles, la Cour retient que le requérant a, lors de sa révocation, refusé de communiquer sa source d'information, donnant à penser que « les renseignements en question n'étaient pas facilement ou publiquement accessibles »<sup>2416</sup>.

L'examen du troisième principe amène, en revanche, la Cour à se prononcer sur une question nouvelle à laquelle elle n'a jamais été confrontée, à savoir l'hypothèse où un fonctionnaire aurait divulgué des informations internes. Le fonctionnaire n'est pas le chien de garde public auquel on s'attend habituellement<sup>2417</sup>. C'est pourquoi l'affaire a été examinée et tranchée, non pas par une section, par la Grande Chambre de la Cour<sup>2418</sup>.

---

<sup>2409</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, §§ 52-53.

<sup>2410</sup> En ce sens, voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, p. 229.

<sup>2411</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 55.

<sup>2412</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 56.

<sup>2413</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 58.

<sup>2414</sup> Sur l'examen de cette condition, voy. D. VOORHOOF, « Art. 10. Vrijheid van meningsuiting », in *Handboek E.V.R.M.* (Y. HAECK & J. VANDE LANOTTE, dir.), Tome II, Antwerpen, Intersentia, 2004, pp. 969-976.

<sup>2415</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 59.

<sup>2416</sup> Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992.

<sup>2417</sup> M. DAELEMANS, « E.H.R.M. 12 februari 2008 », *R.W.*, 2010-2011, n° 6, p. 251.

<sup>2418</sup> D. VOORHOOF, « Europees Hof neemt klokkenluiders in bescherming », *De Juristenkrant*, n° 167, 2008, p. 1.

C'est donc dans le cadre de l'examen du troisième principe que la jurisprudence en matière de *whistleblowing* révèle toute sa spécificité.

*c) L'élaboration d'un schéma d'analyse spécifique*

648. La condition de « nécessité dans une société démocratique » repose sur des principes fondamentaux bien établis que la Cour rappelle à l'occasion de l'affaire *Guja*<sup>2419</sup>. La haute juridiction souligne qu'elle a déjà eu l'occasion de reconnaître que l'article 10 de la Convention s'applique à la sphère professionnelle, en ce compris aux fonctionnaires étant entendu que « les salariés ont un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion envers leur employeur. Cela vaut en particulier pour les fonctionnaires, dès lors que la nature même de la fonction publique exige de ses membres une obligation de loyauté et de réserve »<sup>2420</sup>.

L'obligation de loyauté revêt une importance particulière concernant les fonctionnaires dès lors qu'ils ont pour mission d'assister le gouvernement dans l'exécution de ses fonctions<sup>2421</sup>. Le public est donc en droit de s'attendre à ce que les fonctionnaires facilitent l'exécution de ses fonctions, plutôt qu'ils n'y fassent obstacle. L'obligation de discrétion donne également lieu à une appréciation stricte dès l'instant où les fonctionnaires peuvent avoir accès à des informations dont le gouvernement attend, sur la base de motifs légitimes, qu'elles demeurent secrètes. La Commission européenne des droits de l'homme a, du reste, admis dans le passé que « l'obligation de réserve, trait caractéristique de la fonction publique dans les États-membres du Conseil de l'Europe, découle des obligations et responsabilités incombant aux fonctionnaires en tant qu'agents de l'État. La restriction consistant en un devoir de réserve se traduit également dans le statut du personnel du Conseil de l'Europe et d'autres organisations internationales »<sup>2422</sup>.

649. Dans le même temps, la Cour admet, à la lumière du rapport explicatif de la Convention civile du Conseil de l'Europe sur la corruption, que les agents de la fonction publique peuvent avoir accès des informations dont la divulgation auprès de l'employeur, des autorités réglementaires ou de l'opinion publique est d'intérêt général<sup>2423</sup>. Dans de telles conditions, « la dénonciation par de tels agents de conduites ou d'actes illicites constatés sur leur lieu de travail doit être protégée »<sup>2424</sup> sous l'angle de l'article 10 de la Convention.

Pareille protection s'impose en particulier lorsque l'agent concerné « est seul à savoir – ou fait partie d'un petit groupe dont les membres sont seuls à savoir – ce qui se passe sur son lieu de travail et est donc le mieux placé pour agir dans l'intérêt général en avertissant son employeur

---

<sup>2419</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 69. La Cour renvoie aux trois décisions suivantes : Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Jersild c. Danemark*, 23 septembre 1994, § 31; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Hertel c. Suisse*, 25 août 1998, § 46 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 87,

<sup>2420</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, § 70.

<sup>2421</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 71. La nature particulière du devoir de loyauté imposé aux fonctionnaires a encore été rappelé en 2018 in Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 56. La Cour note ainsi que l'obligation de loyauté et de réserve « peut être plus accentuée pour les fonctionnaires et les employés de la fonction publique que pour les salariés travaillant sous le régime du droit privé ». Une telle remarque avait déjà formulée dans l'arrêt *Heinisch* (précité, § 64).

<sup>2422</sup> Comm. eur. D.H., déc. *Eliane Morissens c. la Belgique*, 3 mai 1988.

<sup>2423</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 72.

<sup>2424</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 72.

ou l'opinion publique »<sup>2425</sup>. Comme le précise le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe, pareille protection est ici nécessaire en ce que le fonctionnaire se trouve dans une évidente situation de vulnérabilité économique vis-à-vis de son employeur<sup>2426</sup>. En témoigne la palette de représailles dont font fréquemment les frais les lanceurs d'alerte, et ce indépendamment du niveau de signalement choisi (interne – externe – public)<sup>2427</sup>. Dénoncer des faits perpétrés sous le contrôle de son employeur comporte en premier lieu le risque de perdre son emploi et donc sa source principale de revenus.

650. Face à la multitude de droits, libertés et intérêts qui doivent être pondérés – le droit du fonctionnaire de dénoncer les irrégularités dont il a connaissance sur son lieu de travail, le droit du public à être informé, le droit de l'employeur à ce que ses agents respectent leur devoir de loyauté, de discrétion et de réserve, le droit de l'employeur au respect de sa réputation – la Cour européenne des droits de l'homme choisit d'apprécier le respect du principe de proportionnalité, par nature très vague, à l'aune d'une grille de lecture basée sur six facteurs<sup>2428</sup>.

Tout d'abord, il importe que le dénonciateur « procède à la divulgation d'abord auprès de son supérieur ou d'une autre autorité ou instance compétente. La divulgation au public ne doit être envisagée qu'en dernier ressort, en cas d'impossibilité manifeste d'agir autrement »<sup>2429</sup>.

Dans le cas d'espèce, la Cour observe que « ni la législation moldave ni le règlement intérieur du Parquet général ne contenaient de dispositions concernant la divulgation par des salariés d'irrégularités commises sur leur lieu de travail »<sup>2430</sup>. Il s'ensuit que le premier niveau de signalement, le signalement interne, n'était pas envisageable. Le deuxième niveau de signalement, le signalement externe, ne donnait quant à lui aucune garantie d'effectivité. Le Parquet, qui était aussi l'employeur du requérant, n'avait pas manifesté l'intention de mener une enquête alors qu'il était informé des faits depuis près de six mois. On le voit, l'existence de dispositifs de dénonciation n'est pas suffisant. La Cour s'efforce de vérifier que ces dispositifs sont réels et effectifs<sup>2431</sup>. Dans ces circonstances, la Cour considère qu'une divulgation à l'extérieur du Parquet, même à un journal, pouvait alors se justifier<sup>2432</sup>.

---

<sup>2425</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 72. La justification d'une protection spécifique est reprise par le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 5 et Commentaire, point 31).

<sup>2426</sup> La Cour ne le relève qu'implicitement, soulignant les représailles prises à l'encontre des lanceurs d'alerte. Voy. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 45. En ce sens, voy. aussi la proposition de directive du 23 avril 2018, considérant n° 24.

<sup>2427</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 3.

<sup>2428</sup> Sur l'examen du principe de proportionnalité par la Cour européenne des droits de l'homme, voy. l'ouvrage de référence en la matière : S. VAN DROOGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la Convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux*, Bruxelles, Facultés Universitaires Saint-Louis Bruxelles – F.U.S.L., 2002.

<sup>2429</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 65 ; arrêt *Guja*, précité, § 73.

<sup>2430</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 81.

<sup>2431</sup> Partant, la doctrine flamande a pu écrire que l'existence du décret flamand du 7 mai 2004 modifiant le décret du 7 juillet 1998 instaurant le service de médiation flamand, en ce qui concerne la protection de fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités (*M.B.*, 11 juin 2004) n'attestait pas en soi de l'existence de canaux effectifs. Si les mesures prises en application du décret flamand se révélaient inefficaces dans les faits, le fonctionnaire devrait pouvoir bénéficier de la protection de l'article 10 de la Convention (en ce sens, voy. M. DAELEMANS, « E.H.R.M. 12 februari 20083 », *R.W.*, 2010-2011, n° 6, pp. 251-253).

<sup>2432</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 84.

L'information publiée doit ensuite présenter un intérêt public. En l'occurrence, la Cour note que les lettres divulguées par Monsieur Guja concernaient des « questions très importantes, relevant du débat politique dans une société démocratique, dont l'opinion publique a un intérêt légitime à être informée »<sup>2433</sup> dès l'instant où elles avaient un « rapport avec des questions telles que la séparation des pouvoirs, l'abus de fonctions de la part de personnalités politiques de haut rang et l'attitude du gouvernement à l'égard des brutalités policières »<sup>2434</sup>. En outre, la Cour rappelle que diverses organisations internationales non gouvernementales ont publié des rapports dénonçant le manque d'indépendance du pouvoir judiciaire en République de Moldavie. Les faits dénoncés étaient donc notoires, et ce faisant, déjà connus du grand public<sup>2435</sup>.

L'information ne doit pas seulement présenter un « intérêt public », elle doit aussi être authentique, c'est-à-dire exacte et digne de crédit. En l'espèce, ce facteur n'a pas donné lieu à controverse entre les parties étant donné que ni le procureur général ni le vice-président du parlement n'ont contesté l'authenticité des lettres ni la véracité de l'article de presse<sup>2436</sup>.

L'intérêt du public à obtenir l'information dénoncée doit par ailleurs peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur. Après avoir reconnu l'intérêt général à maintenir la confiance des citoyens dans l'indépendance et la neutralité politique des autorités de poursuite, le juge strasbourgeois considère à ce propos que « l'intérêt général à ce que soient divulguées les informations faisant état de pressions et d'agissements illicites au sein du Parquet est si important dans une société démocratique qu'il l'emporte sur l'intérêt qu'il y a à maintenir la confiance du public dans le Parquet général »<sup>2437</sup>.

Il importe également que le lanceur d'alerte ait agi de bonne foi avec la conviction que l'information était authentique. À cet égard, la Cour n'aperçoit, à la lumière des éléments en sa possession, aucune raison de penser que « le requérant était motivé par le désir de tirer un avantage personnel de son acte, qu'il nourrissait un grief personnel à l'égard de son employeur ou de M. Mişin, ou qu'il était mû par une quelconque autre intention cachée »<sup>2438</sup>. Ce faisant, on peut se demander quelle aurait été l'appréciation de la Cour et les conséquences quant à la protection du requérant sous l'angle de l'article 10 de la Convention s'il était apparu que ce dernier nourrissait un grief personnel à l'encontre du Parquet ou de Monsieur Mişin. En l'espèce, la Cour n'a pas jugé déterminant que le requérant n'ait pas exposé certains de ses arguments devant les juridictions internes<sup>2439</sup>. Dès lors, elle a conclu que le requérant était bien animé des intentions indiquées par lui et qu'il avait agi de bonne foi<sup>2440</sup>. Elle a en revanche négligé le fait que le requérant avait rapidement avoué être l'auteur de la fuite alors que ce facteur tendait à démontrer sa bonne foi.

---

<sup>2433</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 88.

<sup>2434</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 88.

<sup>2435</sup> Comme nous le verrons notamment à l'occasion de l'affaire « *Lux Leaks* », la condition d'originalité de l'information divulguée fait actuellement débat.

<sup>2436</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 89 et 26.

<sup>2437</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 91.

<sup>2438</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 93.

<sup>2439</sup> Alors que cela tendait à démontrer la bonne foi du requérant, notons que la Cour n'a pas accordé d'importance au fait que Monsieur Guja avait rapidement avoué à son employeur qu'il était l'auteur de la fuite.

<sup>2440</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 94.

Enfin, la gravité de la sanction encourue par le lanceur d'alerte est prise en considération par le juge. En l'occurrence, la Cour relève que la sanction encourue par Monsieur Guja était la sanction la plus lourde qui pouvait lui être appliquée, à savoir la révocation. Une telle mesure a eu des répercussions graves sur la carrière du requérant. Elle risquait par ailleurs d'avoir un effet dissuasif sur les autres salariés du Parquet mais aussi, vu le retentissement médiatique, sur ceux d'autres administrations<sup>2441</sup>.

Au terme de ce schéma d'analyse, la Cour européenne des droits de l'homme conclut selon une formule passée à la postérité:

« Consciente de l'importance du droit à la liberté d'expression sur des questions d'intérêt général, du droit des fonctionnaires et des autres salariés de signaler les conduites ou actes illicites constatés par eux sur leur lieu de travail, des devoirs et responsabilités des salariés envers leurs employeurs et du droit de ceux-ci de gérer leur personnel, la Cour, après avoir pesé les divers autres intérêts ici en jeu, conclut que l'atteinte portée au droit à la liberté d'expression du requérant, en particulier à son droit de communiquer des informations, n'était pas « nécessaire dans une société démocratique. Partant, il y a eu violation de l'article 10 de la Convention »<sup>2442</sup>.

#### *d) La portée de la jurisprudence « Guja »*

651. L'arrêt *Guja* inaugure la construction d'une jurisprudence spécifique applicable aux « *whistleblowing cases* ». Celle-ci sensiblement œuvré au développement d'un cadre juridique protecteur des lanceurs d'alerte en Europe.

Si l'arrêt *Guja* amène son lot d'incertitudes<sup>2443</sup>, ces dernières ne doivent pas occulter le rôle pionnier joué par la Cour européenne des droits de l'homme dans l'édification d'un cadre juridique protecteur des lanceurs d'alerte en Europe. Une approche uniforme du phénomène des lanceurs d'alerte semble se dégager de la jurisprudence de la Cour et celle-ci oscille entre, d'une part, la reconnaissance d'un statut protecteur et, d'autre part, l'exigence de canaux de communications clairs et fiables<sup>2444</sup>.

En préconisant une procédure échelonnée, composée de deux ou trois paliers selon l'interprétation donnée à sa jurisprudence, la Cour européenne des droits de l'homme se range en effet du côté de l'approche structurelle de la dénonciation (*Structural Model*)<sup>2445</sup>. Une telle approche coïncide avec celle véhiculée par la procédure romano-canonique durant le Moyen Âge au regard d'un évangile de Matthieu<sup>2446</sup>. En développant un régime de protection particulier des lanceurs d'alerte, la Cour souscrit également à la logique de l'*Anti-Retaliatio* *Model*, tout en reconnaissance par voie de conséquence le *Media Model*.

---

<sup>2441</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité § 95.

<sup>2442</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 97.

<sup>2443</sup> Pour un examen exhaustif et critique de la jurisprudence *Guja*, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1108 et s.

<sup>2444</sup> En ce sens, voy. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut incertain des lanceurs d'alerte en droit européen » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 133.

<sup>2445</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 123-129.

<sup>2446</sup> Évangile de Matthieu 18, 15-17. Voy. *supra* n<sup>o</sup> 61.

Comme nous le verrons, le législateur européen a opté pour une telle approche dans la Directive sur les lanceurs d'alerte.

L'arrêt marque aussi le début de l'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la liberté d'expression, mais aussi des autres droits humains, tels que le droit au secret des communications, le droit à l'anonymat ou encore le droit à la protection des données à caractère personnel. Si ces droits protègent le dénonciateur et son expression, ils posent également de nouvelles limites à la dénonciation. Conformément à la *ratio legis* des droits humains, ces limites visent à garantir un équilibre entre les droits, libertés et intérêts des personnes en cause, sans se limiter à la personne du dénonciateur. La troisième partie de l'étude vise précisément à définir ces limites et à faire le point sur la reconfiguration des limites de l'institution de la dénonciation que suppose son entrée dans le registre des droits humains.

652. Les principes jurisprudentiels de protection des lanceurs d'alerte trouvent désormais à s'appliquer en dehors du Palais des droits de l'homme. Le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et le Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression, David Kaye, renvoient ainsi tous deux aux principes de l'arrêt *Guja* pour apprécier la légitimité d'une restriction imposée à la révélation publique d'informations<sup>2447</sup>. Ces principes ont de surcroît inspiré le contenu de la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2448</sup>.

Le Tribunal de la fonction publique de l'UE n'avait d'ailleurs pas hésité, il y a quelques années de cela, à s'appuyer sur les enseignements de l'arrêt *Guja* en vue d'apprécier, au regard de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, la légalité d'une sanction d'avertissement par écrit infligée à un fonctionnaire de la Cour de justice<sup>2449</sup>. Le Tribunal a néanmoins conclu au rejet du recours au motif que les deux courriels envoyés par la requérante à l'ensemble des membres de son unité de travail contenaient des accusations graves et des propos virulents contre des personnes identifiées. Aussi, ils ne constituaient pas une voie appropriée de dénonciation eu égard aux voies prévues légalement par les articles 22*bis* et 22*ter* du statut de la Cour de justice<sup>2450</sup>.

### *B. Les principes de protection établis dans le prolongement de l'arrêt « Guja »*

653. Le Conseil de l'Europe a activement œuvré, par ses nombreux travaux relatifs à la liberté d'expression et aux lanceurs d'alerte, à l'élaboration de principes communs de protection des lanceurs d'alerte en Europe.

---

<sup>2447</sup> Recommandation CM(2017)7, Exposé des motifs, § 53 ; Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70e sess., 8 septembre 2015, p. 19, § 37.

<sup>2448</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, considérant nos 23 et 61 et Exposé des motifs, p. 10. Voy. aussi la Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017, point AH.

<sup>2449</sup> Trib. F. P. (3<sup>e</sup> ch.), arrêt *Z. contre Cour de justice de l'Union européenne*, 5 décembre 2012, F-88/09 et F-48/10, EU:F:2012:171, §§ 245-255.

<sup>2450</sup> La requérante a introduit un pourvoi en cassation à l'encontre de la décision du Tribunal de la fonction publique mais elle n'y a pas repris son moyen relatif à l'article 10 de la CEDH. De plus, celui-ci a été rejeté en grande partie (Trib. (ch. des pourvois), arrêt *Z contre Cour de justice de l'Union européenne*, 19 juin 2015, T-88/13 P, EU:T:2015:393).

Cinq textes se démarquent<sup>2451</sup>. Les deux premiers textes ont lancé le mouvement de réflexion autour de la protection juridique des lanceurs d'alerte (a), le troisième texte contient une série de principes destinés à guider les États membres dans la mise au point d'un cadre protecteur cohérent (b) et les deux derniers textes situent la problématique des lanceurs d'alerte par rapport à celle de la protection des sources journalistiques (c).

*a) La Résolution 1729 (2010) & la Recommandation 1916 (2010)*

654. La Résolution 1729 (2010)<sup>2452</sup> représente une étape marquante parmi les travaux du Conseil de l'Europe dès l'instant où elle fournit, pour la première fois en Europe, une définition du « lanceur d'alerte », à l'époque appelé « donneur d'alerte ». Au départ des travaux de la Commission des questions juridiques et des droits de l'homme, l'Assemblée parlementaire définit largement le « donneur d'alerte » comme « toute personne soucieuse qui tire la sonnette d'alarme afin de faire cesser des agissements pouvant représenter un risque pour autrui »<sup>2453</sup>. L'Assemblée parlementaire invite les États membres à passer en revue leur législation sur la protection des lanceurs d'alerte à la lumière d'un certain nombre de principes directeurs. Dans le même temps, elle adopte la Recommandation 1916 (2010) qui recommande au Comité des Ministres d'élaborer un ensemble de lignes directrices pour la protection des donneurs d'alerte, prenant en compte les principes directeurs formulés par elle<sup>2454</sup>.

La résolution passe cependant relativement inaperçue. Bon nombre d'États demeurent sans règles juridiques complètes en la matière. Le Comité des Ministres décide donc de passer à la vitesse supérieure et, suivant les recommandations de l'Assemblée parlementaire, adopte une recommandation, la Recommandation CM/Rec (2014)7<sup>2455</sup>.

---

<sup>2451</sup> À côté des textes présentement examinés, le Conseil de l'Europe a également publié les textes suivants en lien avec la problématique, en particulier dans le domaine du renseignement et de la sécurité nationale: Résolution 2045 (2015), « Les opérations de surveillance massive », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 21 avril 2015 en sa 12<sup>e</sup> séance ; Résolution 2060 (2015), « Améliorer la protection des donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 23 juin 2015 en sa 21<sup>e</sup> séance ; Recommandation 2067 (2015), « Les opérations de surveillance massive », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 21 avril 2015 en sa 12<sup>e</sup> séance ; Recommandation 2073 (2015), « Améliorer la protection des donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 23 juin 2015 en sa 21<sup>e</sup> séance.

<sup>2452</sup> Résolution 1729 (2010), « Protection des « donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance.

<sup>2453</sup> Résolution 1729 (2010), précitée, point 1.

<sup>2454</sup> Recommandation 1916 (2010), « Protection des «donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance.

<sup>2455</sup> L'élaboration de cette recommandation et des 29 principes qui y sont contenus fait suite à un rapport commandé par le Comité des Ministres au Comité européen de coopération juridique (CDCJ) et déjà mentionné: P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012. La recommandation a d'ailleurs été rédigée par un groupe de rédaction formé de membres du Comité européen de coopération juridique (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 24).

*b) La Recommandation CM/Rec (2014)7*

655. La Recommandation CM/Rec (2014)7 a pour ambition d'« ancrer fermement la protection des lanceurs d'alerte dans le champ des principes démocratiques et de la préservation de l'intérêt général »<sup>2456</sup>. Pour ce faire, le Comité des Ministres « recommande aux États membres de disposer d'un cadre normatif, institutionnel et judiciaire pour protéger les personnes qui, dans le cadre de leurs relations de travail, font des signalements ou révèlent des informations concernant des menaces ou un préjudice pour l'intérêt général »<sup>2457</sup>.

Cette recommandation et les principes qu'elle renferme n'ont aucune force contraignante. Comme en témoigne la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2458</sup>, ils ont cependant façonné en Europe, à côté de la jurisprudence *Guja*, l'architecture de la protection juridique des lanceurs d'alerte d'aujourd'hui et de demain. C'est pourquoi il nous semble utile de revenir sur les grandes lignes de cette protection. Nous abordons successivement l'objectif de la Recommandation (i), son champ d'application (ii) et les 29 principes proposés (iii).

i) L'objectif de la Recommandation

656. Parfaitement conscient des différences et des sensibilités culturelles qui existent en la matière<sup>2459</sup>, le Comité des Ministres se garde de prendre position sur l'opportunité d'adopter ou non une loi unique sur la protection des lanceurs d'alerte<sup>2460</sup>. L'important est de pouvoir compter sur un « cadre », à savoir une série d'« éléments normatifs, institutionnels et judiciaires qui forment un tout cohérent dans lequel les voies permettant de signaler et de révéler des informations, les mécanismes d'enquête et de réparation, ainsi que les voies de recours juridiques pour la protection des lanceurs d'alerte s'articulent tous efficacement »<sup>2461</sup>. Compte tenu des spécificités culturelles et juridiques que suppose la réglementation de l'alerte, ce cadre sera nécessairement « taillé sur mesure pour les systèmes nationaux »<sup>2462</sup>.

La protection des lanceurs d'alerte est justifiée, à la lumière du pilier démocratique que représente la liberté d'expression, par le fait que « les personnes qui font des signalements ou révèlent des informations concernant des menaces ou un préjudice pour l'intérêt général («

---

<sup>2456</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe lors de sa 1198<sup>e</sup> réunion.

<sup>2457</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 6.

<sup>2458</sup> Le considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte mentionne qu'elle « s'inspire de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) relative au droit à la liberté d'expression et des principes développés sur cette base par le Conseil de l'Europe dans sa recommandation sur la protection des lanceurs d'alerte adoptée par son Comité des ministres le 30 avril 2014 ».

<sup>2459</sup> La Recommandation précise en ce sens : « [s]i la recommandation vise la définition d'un ensemble commun de principes auquel adhèrent tous les États membres, la façon dont chacun d'entre eux donnera effet à ces principes ne sera pas uniforme » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 23). Voy. aussi Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 34.

<sup>2460</sup> Ce choix incombe à chaque État membre en fonction des spécificités juridiques nationales et des choix politiques et législatifs (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Commentaire, point 29).

<sup>2461</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Commentaire, point 29 et Annexe – Les 29 principes, point 50.

<sup>2462</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 23.



lanceurs d'alerte »)<sup>2463</sup> peuvent contribuer à renforcer la transparence et la responsabilité démocratique »<sup>2464</sup>. L'alerte est appréhendée comme un « aspect fondamental de la liberté d'expression et de la liberté de conscience »<sup>2465</sup>. La Recommandation s'intègre dans le cadre des mesures prises par le Conseil de l'Europe contre la corruption, notamment la Convention civile et pénale sur la corruption<sup>2466</sup>, mais aussi, sur le plan des droits humains, dans le cadre de la Convention européenne des droits de l'homme et de la jurisprudence pertinente de la Cour européenne des droits de l'homme, notamment en rapport avec l'article 8 et l'article 10<sup>2467</sup>, ainsi que dans le cadre de la Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel<sup>2468</sup>.

La Recommandation est accompagnée d'une annexe qui comporte vingt-neuf principes (ci-après : 29 principes) ainsi qu'un commentaire de ces principes. Ces principes sont « destinés à guider les États membres lorsqu'ils passent en revue leur législation nationale ou lorsqu'ils modifient des mesures législatives ou en adoptent de nouvelles. Ces principes ne sont pas exhaustifs et, compte tenu de leur nature, chaque État membre peut les appliquer ou les modifier selon ce qui lui semble le plus approprié dans le contexte de son propre système juridique »<sup>2469</sup>.

Les 29 principes « reposent sur les lois et normes internationales, européennes et nationales en vigueur, et notamment sur *le principe selon lequel il ne peut exister de confidentialité en matière d'actes ou de faits répréhensibles* (nous soulignons) »<sup>2470</sup>. Cette dernière précision donne une résonance particulière à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme selon laquelle « [l]'intérêt de l'opinion publique pour une certaine information peut parfois être si grand qu'il peut l'emporter *même sur une obligation de confidentialité imposée par la loi* (nous soulignons) »<sup>2471</sup>. La Recommandation précise néanmoins que les 29 principes ne portent pas atteinte aux règles établies en matière de secret professionnel<sup>2472</sup>. Sauf obligation légale de dénonciation, la personne tenue à une obligation de secret professionnel, par exemple un avocat, ne peut pas en principe signaler les actes répréhensibles qui lui auraient été confiés par son client<sup>2473</sup>.

## ii) Le champ d'application de la Recommandation

657. Dans le prolongement de la jurisprudence *Guja*, le Comité des Ministres circonscrit tout d'abord la notion de « lanceur d'alerte » au contexte de la relation de travail. L'expression

---

<sup>2463</sup> Dans la traduction anglaise, le mot « lanceur d'alerte » est traduit par celui de « *whistleblower* ».

<sup>2464</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 5.

<sup>2465</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 1.

<sup>2466</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 6.

<sup>2467</sup> Si besoin est, précisons que l'article 8 de la Convention consacre le droit à la vie privée et l'article 10 de la Convention protège le droit à la liberté d'expression.

<sup>2468</sup> Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel, conclue au sein du Conseil de l'Europe le 28 janvier 1981, S.T.E. n° 108.

<sup>2469</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 34.

<sup>2470</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 26.

<sup>2471</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74.

<sup>2472</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section II, point 6.

<sup>2473</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 48. Sur l'interprétation de l'article 458 du Code pénal, qui consacre le secret professionnel en droit belge, voy. *infra* n° 765 et s.

désigne ainsi « toute personne qui fait des signalements ou révèle des informations concernant des menaces ou un préjudice pour l'intérêt général dans le contexte de sa relation de travail, qu'elle soit dans le secteur public ou dans le secteur privé »<sup>2474</sup>. Comme toutes les définitions qui circulent en la matière, la définition ici proposée ne vaut que dans le cadre de la Recommandation et de l'application de ses principes. Il ne s'agit pas d'une définition abstraite.

Si l'on compare la Recommandation du Comité des Ministres à la Résolution de l'Assemblée parlementaire, on a l'impression que le Conseil de l'Europe a le cœur qui balance entre deux conceptions du lanceur d'alerte. D'après l'Assemblée parlementaire, le lanceur (ou plus exactement le « donneur ») d'alerte désigne « toute personne soucieuse qui tire la sonnette d'alarme afin de faire cesser des agissements pouvant représenter un risque pour autrui ». Cette conception extensive de la notion donne un second souffle, il nous semble, à la conception républicaine de la dénonciation civique. D'après le Comité des ministres et la Cour des droits de l'homme, l'expression est en revanche circonscrite au seul contexte de la relation de travail. Une telle conception, plus stricte, s'explique par la raison d'être de la protection juridique des lanceurs d'alerte qui est de protéger les personnes qui prennent un *risque* pour divulguer des informations *confidentielles* auxquelles *elles ont accès* et qui sont susceptibles de contribuer à un débat public sur une question d'intérêt général. Une telle conception coïncide par ailleurs avec la signification conférée au *whistleblower* dans la plupart des lois qui le protègent à travers le monde.

La relation de travail est toutefois appréciée souplement au motif que « c'est la relation de travail *de facto* du lanceur d'alerte, plutôt que son statut juridique spécifique (employé, par exemple), qui donne à la personne un accès privilégié à des informations sur la menace ou le préjudice pour l'intérêt général »<sup>2475</sup>. Ce faisant, pourrait être qualifié de « lanceur d'alerte » au sens de la Recommandation un travailleur temporaire ou à temps partiel, un stagiaire, un bénévole, voire même un consultant, un collaborateur indépendant ou un sous-traitant<sup>2476</sup>. Ceci étant, la Recommandation admet que la forme et le niveau de protection puissent varier en fonction de la nature juridique de la relation de travail.

658. La notion d'« intérêt général » englobe, comme dans toute l'Europe, les idées de « prospérité » et de « bien-être » du public et de la société<sup>2477</sup>. Il appartient de prime abord aux États membres de définir ce que recouvre cette notion<sup>2478</sup>. Cette notion doit cependant « pour

---

<sup>2474</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe, Définition, point a.

<sup>2475</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Commentaire, point 31.

<sup>2476</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 45.

<sup>2477</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 41 ; Conseil de l'Europe, *Protection des lanceurs d'alerte : Petit guide pour la mise en œuvre nationale*, août 2016, p. 8. Dans le même sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte considère que « les violations du droit de l'Union [...] peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public, en ce qu'elles engendrent des risques importants pour le bien-être de la société (nous soulignons) ». Elle relève aussi qu'« [e]n signalant des violations du droit de l'Union qui portent atteinte à l'intérêt public, ces personnes agissent en tant que « lanceurs d'alerte » et jouent ainsi un rôle clé dans la révélation et la prévention de ces violations et dans la préservation du bien-être de la société (nous soulignons) » (considérants n<sup>os</sup> 3 et 1 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>2478</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 42. La Cour européenne des droits de l'homme laisse aussi aux États membres le soin de déterminer ce qui est « d'utilité publique », sauf si leur « jugement se révèle manifestement dépourvu de base raisonnable » (Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *James et autres c. Royaume-Uni*, 21 février 1986, § 46).

le moins, inclure les violations de la loi et des droits de l'homme, ainsi que les risques pour la santé et la sécurité publiques, et pour l'environnement »<sup>2479</sup>.

Comme nous l'avons vu dans le précédent titre, deux options se présentent au législateur. Une première option est de définir abstraitement la notion d'« intérêt général ». C'est l'option prise par le législateur français dans la Loi Sapin II<sup>2480</sup>. Une seconde option est d'établir une liste des catégories d'actes dont la dénonciation est protégée. C'est l'option prise par le législateur anglais dans le PIDA 1998<sup>2481</sup>. La différence d'approche reflète typiquement le clivage entre les pays de *Civil Law*, comme la France, qui donnent la priorité à la règle abstraite, la Loi, et les pays de *Common Law*, comme le Royaume-Uni, qui tirent historiquement la règle de droit de la règle mise en pratique, telle qu'elle en ressort de la *Caselaw*.

659. Les informations relatives à la sécurité nationale, à la défense, au renseignement, à l'ordre public ou aux relations internationales de l'État peuvent donner lieu de la part des États membres à un régime particulier<sup>2482</sup>. Les avancées normatives en matière de lancement d'alerte ont en effet en commun de réserver à ce domaine un cadre spécifique plus strict.

En l'occurrence, ce cadre spécifique s'inspire des « Principes globaux sur la sécurité nationale et le droit à l'information », dits « Principes de Tshwane », qui ont été élaborés sous l'égide de l'*Open Society Justice Initiative*<sup>2483</sup>. Avalisés par l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe<sup>2484</sup>, ces principes visent à fournir des orientations aux législateurs nationaux en vue de garantir un équilibre entre l'accès du public à l'information gouvernementale et la protection de la population contre les menaces qui pèsent sur la sécurité nationale, qui relèvent tous deux de l'intérêt public.

Qu'un régime particulier puisse être élaboré à propos de ce type d'informations ne signifie néanmoins pas que les lanceurs d'alerte qui font des signalements à propos d'informations de cette nature sont privés de toute protection. Dans le contexte de l'affaire « Snowden », les instances du Conseil de l'Europe ont jugé nécessaire de le rappeler. Dans sa Résolution 2060 (2015), l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe appelle les États membres à élaborer une protection des lanceurs d'alerte qui couvre aussi les personnes qui travaillent pour le compte des services de sécurité nationale ou de renseignement, sans porter atteinte aux droits de l'homme d'autrui. Elle exhorte également « les États-Unis d'Amérique à permettre à M. Edward Snowden de rentrer sans craindre l'engagement de poursuites pénales à son encontre dans des conditions qui ne l'autoriseraient pas à soulever l'exception d'intérêt général »<sup>2485</sup>. Force est de

---

<sup>2479</sup> Recommandation CM/Rec (2014) 7, Annexe à la Recommandation, Section I, Principe 2.

<sup>2480</sup> Article 6 de la Loi Sapin II, précitée. Comme nous l'avons vu, le manque de précision de la notion de « menace ou préjudice graves pour l'intérêt général » a fait l'objet de discussions devant le Conseil constitutionnel. Ce dernier n'a toutefois pas fait accueillir les critiques des requérants. Voy. *supra* n° 588.

<sup>2481</sup> Section 43B of the ERA 1996. Voy. *supra* n° 605.

<sup>2482</sup> Recommandation CM/Rec (2014) 7, Annexe à la Recommandation, Section II, Principe 5 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, points 46-48.

<sup>2483</sup> Recommandation CM/Rec (2014) 7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, points 46-47. Voy. aussi Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, pp. 21-22, points 43-44.

<sup>2484</sup> Résolution 1954 (2013), « La sécurité nationale et l'accès à l'information », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 2 octobre 2013 en sa 32<sup>e</sup> séance.

<sup>2485</sup> Résolution 2060 (2015), « Améliorer la protection des donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 23 juin 2015 en sa 21<sup>e</sup> séance, point 10.

constater que cet appel est demeuré un vœu pieux puisque le lanceur d'alerte est exilé en Russie, menacé d'être condamné, s'il rentrait aux États-Unis, à une peine de prison en vertu de l'*Espionage Act*<sup>2486</sup>.

660. La conception que la Recommandation CM/Rec (2014)7 véhicule de l'alerte se trouve aux confins de la logique préventive de l'alerte et de la logique répressive de la dénonciation. Telle que décrite, l'alerte a en effet pour objectif tant de dissuader, de prévenir et de détecter les actes répréhensibles qui pourraient passer inaperçus, que de permettre aux personnes légalement responsables de remédier au problème et de rendre des comptes tout en identifiant les potentiels responsables des dommages causés<sup>2487</sup>. Ce faisant, une telle conception coïncide avec celle livrée par les « pères » de l'alerte éthique en France, Francis Chateauraynaud et Didier Torny<sup>2488</sup>.

L'alerte est conçue par le Comité des Ministres comme un outil de transparence, de responsabilité et de démocratie<sup>2489</sup>. Le principe de transparence, particulièrement prégnant dans le domaine fiscal, lève le voile sur les actes répréhensibles. Comme nous l'avons épinglé d'entrée de jeu, le Conseil de l'Europe estime effectivement qu'« il ne peut exister de confidentialité en matière d'actes ou de faits répréhensibles »<sup>2490</sup>.

Une telle conception ne va pas de soi. La liberté de l'individu s'arrête-t-elle à la réalisation d'actes licites ? On saisit sans peine le tournant politique et idéologique qu'emporte une telle conception de la transparence. Mais la présente étude n'est pas l'endroit pour examiner une telle question.

La Recommandation donne ensuite à penser que le fait de *faciliter*<sup>2491</sup> l'alerte renforce la responsabilité des organisations, publiques et privées, et leur obligation de rendre des comptes<sup>2492</sup>. Enfin, comme l'histoire nous l'a montré, les dénonciateurs représentent un rouage important du fonctionnement d'une société démocratique en ce qu'ils permettent de prévenir et

---

<sup>2486</sup> Pour rappel, Daniel Ellsberg, le lanceur d'alerte à l'origine des « *Pentagon Papers* », avait déjà été poursuivi à l'époque sur la base de ce vieux texte de 1917 adopté durant la Première Guerre mondiale. Mais il avait finalement bénéficié d'un abandon des charges à son encontre en raison de la gravité des faits révélés. Sur l'affaire des « *Pentagon Papers* », voy. *supra* n° 153.

<sup>2487</sup> Recommandation CM/Rec (2014) 7, Exposé des motifs, Introduction, points 1 et 3.

<sup>2488</sup> Du point de vue des deux sociologues, le lancement d'alerte se présente « comme un cas particulier de rencontre entre une logique de la dénonciation et une logique de l'alerte » (F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉY, *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013, p. 21). Sur cette conception, voy. *supra* n° 247.

<sup>2489</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, points 1-10.

<sup>2490</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 6. Dans l'Exposé des motifs, le Comité des Ministres relève que « [d]ans de nombreuses juridictions, les tribunaux ont estimé qu'il ne pouvait y avoir aucune confidentialité en matière d'actes répréhensibles et que les révélations publiques d'informations étaient valides et protégées » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 15). En ce sens, voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74.

<sup>2491</sup> L'Exposé des motifs insiste sur le choix de renvoyer à l'action de « faciliter » plutôt qu'à celle d'« encourager » (Recommandation CM/Rec (2014) 7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 36). Le verbe choisi nous semble en effet plus neutre que celui d'encourager ou de promouvoir, parfois employés en lien avec les lanceurs d'alerte. À la différence de ces deux verbes, le verbe « faciliter » ne suppose pas une prise de position favorable de la part de l'État membre.

<sup>2492</sup> La protection des lanceurs d'alerte est explicitement présentée comme un mécanisme de responsabilité démocratique (Recommandation CM/Rec (2014) 7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 52).

de détecter les actes répréhensibles qui seraient autrement restés inconnus et donc aussi de prévenir les dommages.

iii) Les 29 principes annexés à la Recommandation

661. Les 29 principes annexés à la Recommandation témoignent d'une double approche, intégrant des éléments tant du *Structural Model* que de l'*Anti-Retaliation Model*<sup>2493</sup>.

Selon l'approche structurelle, le Comité des Ministres recommande tout d'abord la mise en place de « voies clairement établies pour le signalement et la révélation d'informations d'intérêt général [...] le recours à ces voies devrait être facilité par des mesures appropriées »<sup>2494</sup>.

Conformément aux travaux de formalisation sur le *whistleblowing*, trois voies de signalement sont mises en relief: le signalement interne (au sein de l'organisation), le signalement externe (auprès des autorités publiques) et la révélation publique (auprès d'un parlementaire, d'un journaliste ou encore d'un groupe de défense de l'intérêt général). Par contraste avec la position adoptée par la Cour européenne des droits de l'homme, mais aussi par le législateur britannique dans le « *PIDA* »<sup>2495</sup>, le Comité des Ministres précise que « la situation individuelle de chaque cas déterminera la voie la plus appropriée »<sup>2496</sup>. Toutes les voies de signalement sont effectivement « interdépendantes, sans ordre de priorité, et devraient être accessibles et protégées d'une façon appropriée »<sup>2497</sup>. Certes, le signalement interne est expressément encouragé<sup>2498</sup>, mais cela est justifié par le fait que la mise en place de dispositifs d'alerte interne s'intègre désormais dans une démarche visant à établir une culture de l'intégrité et à gérer les risques de manière responsable<sup>2499</sup>. Aussi, le signalement auprès de l'employeur est *a priori* le plus approprié dans la mesure où l'employeur est le plus à même de réagir aux actes répréhensibles commis sous son autorité et où un tel signalement n'emporte pas, en principe, la violation d'une obligation de confidentialité<sup>2500</sup>.

La mise en place de canaux exprès de signalement a pour objectif de veiller à ce que l'information parvienne « aux personnes les plus à même de mener une enquête et ayant le pouvoir de régler rapidement le problème »<sup>2501</sup>. Plutôt que d'examiner les différentes voies de signalement sous la forme d'une procédure échelonnée, le Comité des Ministres y voit donc une sorte de procédure « multi-directionnelle » selon une approche nettement plus pragmatique.

---

<sup>2493</sup> L'Exposé des motifs déclare explicitement que la Recommandation est axée sur la *protection* des lanceurs d'alerte (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Commentaire, point 30).

<sup>2494</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section IV, Principe 13.

<sup>2495</sup> Le PIDA 1998 est pourtant fréquemment présenté comme un modèle en la matière. Sur le PIDA, voy. *supra* n<sup>os</sup> 603 et s.

<sup>2496</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section IV, Principe 14. Voy. aussi Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 67.

<sup>2497</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 61.

<sup>2498</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, points 67 et 87.

<sup>2499</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 9 et Annexe – Les 29 principes, point 67.

<sup>2500</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 63. Partant, le Comité des Ministres prône un changement de paradigme: « l'alerte n'étant plus considérée comme un manquement à la loyauté, mais comme une responsabilité démocratique » (Annexe – Les 29 principes, point 41).

<sup>2501</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 60.

Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le Comité des Ministres attend toutefois des voies de signalement qu'elles soient effectives. Cela implique qu'elles donnent rapidement lieu à une enquête et, le cas échéant, à une action effective de la part des organes compétents<sup>2502</sup>. Il importe par ailleurs de tenir le lanceur d'alerte informé des suites apportées à son signalement lorsque celui-ci est interne<sup>2503</sup> et, le cas échéant, externe<sup>2504</sup>. Il ressort en effet des études menées sur la question de l'alerte que le suivi apporté au signalement est la principale préoccupation des lanceurs d'alerte. C'est ce suivi qui permettra au lanceur d'alerte de décider de l'opportunité de faire remonter son signalement à l'échelon supérieur. Corrélativement, l'absence d'un suivi effectif représente alors la principale raison, devant la crainte de représailles, pour laquelle un lanceur d'alerte décide de se taire<sup>2505</sup>.

662. La mise en place de canaux de signalement va de paire, comme nous l'avons noté, avec une protection contre les représailles de celui qui emploie de bonne foi ces canaux. La confidentialité de l'identité des lanceurs d'alerte fait, de prime abord, office de rempart contre les représailles<sup>2506</sup>.

La distinction entre la confidentialité et l'anonymat est une distinction importante en droit de la dénonciation. Lorsque le signalement est confidentiel, « le nom de la personne qui a signalé ou révélé des informations est connu du récepteur mais n'est pas révélé sans le consentement de la personne, à moins que la loi ne l'exige »<sup>2507</sup>. En revanche, lorsque le signalement est anonyme, le signalement ou les informations « sont reçus sans que personne n'en connaisse la source »<sup>2508</sup>.

La confidentialité ne peut cependant pas faire obstacle aux garanties du droit à un procès équitable. Le lanceur d'alerte n'est pas le seul à mériter une protection. Il importe également de maintenir, pour les personnes physiques (employeur ou tiers) qui subiraient un dommage du fait d'un signalement inexact ou mensonger, les voies de recours offertes par le droit national<sup>2509</sup>.

L'anonymat n'est pas en soi interdit, mais le renforcement de la protection des lanceurs d'alerte est appréhendé comme une façon de réduire les dénonciations anonymes<sup>2510</sup>, lesquelles suscitent un certain nombre de questions eu égard, notamment, à notre expérience malheureuse

---

<sup>2502</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VI, Principe 19.

<sup>2503</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VI, Principe 20.

<sup>2504</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 77.

<sup>2505</sup> En ce sens, voy. l'étude citée par le Comité des Ministres: T. DEVINE, « Whistleblowing in the United States: The gap between vision and lessons learned » in *Whistleblowing Around the World : Law, Culture and Practice* (G. DEHN & R. CALLAND, eds.), Londres, British Council, 2004.

<sup>2506</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section V, Principe 18.

<sup>2507</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 69.

<sup>2508</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 69.

<sup>2509</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section III, Principe 9 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 56.

<sup>2510</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 59.

de la délation anonyme<sup>2511</sup>. La protection des lanceurs d'alerte apparaît ainsi, non seulement comme une alternative au silence, mais aussi comme une alternative à l'anonymat<sup>2512</sup>.

663. À l'instar de la Cour des droits de l'homme, le Comité des Ministres partage une conception large de la notion de représailles. La Recommandation interdit tant les représailles directes que les représailles indirectes à l'encontre des lanceurs d'alerte<sup>2513</sup>. Toute mesure de représaille est en effet susceptible d'avoir un effet dissuasif sur toute autre personne qui, comme le lanceur d'alerte, disposerait d'informations sur des actes répréhensibles<sup>2514</sup>. De même, le Comité des Ministres adopte une conception subjective de la bonne foi, reprenant la présomption de bonne foi établie dans la Résolution 1729 (2010) de l'Assemblée parlementaire<sup>2515</sup>. Selon cette présomption, le lanceur d'alerte « doit être considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectifs illicites ou contraires à l'éthique »<sup>2516</sup>. Définissant la bonne foi comme l'exclusion de fraude ou tromperie étant entendu que « cela ne signifie pas que la personne [...] n'a pas d'arrière-pensée »<sup>2517</sup>, la Recommandation semble exclure cependant, à la différence de la Cour européenne des droits de l'homme, que la motivation du lanceur d'alerte puisse présenter une quelconque pertinence au moment de décider de sa protection<sup>2518</sup>.

664. La Recommandation ne précise pas la forme que doit prendre la protection du lanceur d'alerte, mais elle fournit quelques orientations<sup>2519</sup>. Le Comité des Ministres recommande, tout d'abord, aux États membres d'accorder aux lanceurs d'alerte une immunité civile, pénale et administrative. Le lanceur d'alerte doit pouvoir invoquer le fait d'avoir respecté les règles nationales relatives à l'alerte – ce qui présuppose donc l'existence de règles – comme moyen

---

<sup>2511</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 12. Sur le « problème » de l'anonymat, voy. *infra* n° 956 et s.

<sup>2512</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 77.

<sup>2513</sup> Parmi ces formes de représailles pourraient figurer « le licenciement, la suspension, la rétrogradation, la perte de possibilités de promotion, les mutations à titre de sanction, ainsi que les diminutions de salaire ou retenues sur salaire, le harcèlement ou toute autre forme de sanction ou de traitement discriminatoire » (Recommandation CM/Rec (2014) 7, Annexe à la Recommandation, Section VI, Principe 21).

<sup>2514</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, points 78 et 80.

<sup>2515</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VII, Principe 22 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 85.

<sup>2516</sup> Résolution 1729 (2010), précitée, point 6.2.4. Reprise dans la proposition de directive du 23 avril 2018 (considérant n° 60), cette présomption n'a pas été reprise explicitement dans le considérant pertinent de la directive sur les lanceurs d'alerte (considérant n° 32). Elle peut toutefois se déduire du renversement de la charge de la preuve dont bénéficie le lanceur d'alerte de bonne foi. Celui-ci bénéficie effectivement de la protection de la directive à l'encontre de l'auteur des représailles sauf à ce dernier de prouver que les mesures qualifiées de représailles ne résultent pas du signalement effectué par le lanceur d'alerte (voy. *infra* n° 911 et s.).

<sup>2517</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 37, note infrapaginale 12.

<sup>2518</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 85. Dans le même sens, le Parlement européen considère que « la protection des lanceurs d'alerte doit être accordée en fonction des informations divulguées et non de l'intention des lanceurs d'alerte » (Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017, point 47).

<sup>2519</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 82.

de défense en cas de poursuites ou comme cause d'exonération de responsabilité en cas de procès en responsabilité civile, pénale ou administrative<sup>2520</sup>.

La portée d'un telle immunité n'est pas claire : couvre-t-elle le seul fait (instantané) de signalement ou couvre-t-elle aussi le processus de signalement étant entendu qu'il peut être requis en amont de commettre d'autres infractions (accès à des données confidentielles, copie de données confidentielles, etc.). Nous reviendrons sur cette question à la lumière de la saga judiciaire « *Lux Leaks* »<sup>2521</sup>.

Ensuite, le Comité des Ministres préconise un renversement de la charge de la preuve en faveur du lanceur d'alerte<sup>2522</sup>. Sous réserve pour ce dernier de donner des motifs raisonnables de croire que les représailles sont liées au signalement<sup>2523</sup>, c'est à l'auteur des représailles de démontrer que les mesures qualifiées de représailles n'ont pas été motivées par l'activité de *whistleblowing*. Aussi, il importe de permettre au lanceur d'alerte de bénéficier de mesures provisoires en vue de garantir rapidement sa protection. Enfin, le Comité des Ministres attire l'attention sur le fait que la protection, telle qu'entendue dans la Recommandation, « n'implique pas la création d'un fonds national pour effectuer des paiements aux lanceurs d'alerte »<sup>2524</sup>. Cette réserve témoigne de la prudence dont on fait, en général, preuve en Europe vis-à-vis de la question de la rétribution des dénonciateurs, qu'il s'agisse *in fine* de les indemniser ou de les récompenser.

Au demeurant, il importe encore de veiller à fournir gratuitement des conseils avisés aux potentiels lanceurs d'alerte<sup>2525</sup>. Ces conseils visent à protéger les lanceurs d'alerte, mais aussi à garantir des signalements responsables auprès des récepteurs appropriés<sup>2526</sup>. Ils pourraient être apportés par des syndicats, des juristes indépendants ou d'autres instances. Il convient aussi de mener des campagnes de sensibilisation en vue d'informer les parties prenantes et le public de l'existence et de l'utilité des dispositifs de signalement<sup>2527</sup>. Il est important que les employeurs comprennent qu'il est dans leur intérêt de mettre en place des dispositifs d'alerte efficaces et complets<sup>2528</sup>. De telles mesures de sensibilisation semblent en particulier indiquées dans les pays, qui, comme la Belgique, partagent une tradition juridique assez réfractaire à la dénonciation. Le travail de sensibilisation s'apparente alors à un véritable travail de normalisation.

Le Comité des Ministres souligne en ce sens les attitudes culturelles pouvant faire obstacle à l'émancipation de la parole<sup>2529</sup>. Elles sont liées aux structures organisationnelles classiques qui

---

<sup>2520</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 86.

<sup>2521</sup> Sur le traitement judiciaire de l'affaire « *Lux Leaks* », voy. *infra* n<sup>os</sup> 680 et s.

<sup>2522</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VII, Principe 25.

<sup>2523</sup> Le lanceur d'alerte doit démontrer, jusqu'à preuve du contraire, qu'il a procédé à un signalement *et* qu'il a subi une mesure de rétorsion. C'est à l'employeur de démontrer l'absence de lien causal entre le signalement et la mesure. Voy. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 88.

<sup>2524</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 89.

<sup>2525</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VIII, Principe 28.

<sup>2526</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 93.

<sup>2527</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VIII, Principe 27.

<sup>2528</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 91.

<sup>2529</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 13. Voy. aussi le Rapport « Omtzigt », pp. 6-7. L'auteur du rapport souligne ainsi d'entrée de jeu que « [l]es « donneurs d'alerte » ne sont pas des « traîtres » mais des personnes courageuses qui préfèrent agir contre les abus dont elles sont témoins plutôt que



reposent sur l'obéissance et le principe de hiérarchie, mais aussi, comme nous l'avons montré, sur les précédents historiques et la tradition juridique<sup>2530</sup>.

Le Comité des Ministres souligne pour finir l'importance de procéder à des évaluations périodiques<sup>2531</sup>. Le *whistleblowing* étant une institution nouvelle dans notre arsenal juridique, il convient de s'assurer de l'effectivité des mesures prises dans le cadre de son implémentation.

665. En situant la révélation aux médias sur pied d'égalité avec les autres voies de signalement, la Recommandation (2014)7 emprunte, au surplus, des traits au *Media Model*.

La révélation aux médias peut, en particulier, « paraître raisonnable lorsqu'il n'existe pas de voies alternatives sûres pour faire état de préoccupations, ou encore lorsque ces voies ne fonctionnent pas correctement et que les actes répréhensibles se poursuivent ou sont dissimulés »<sup>2532</sup>. Plus encore, le Comité des Ministres affirme que les cas de révélations publiques, auprès des médias ou de groupes de défense, vont se multiplier à l'avenir du fait des nouvelles technologies<sup>2533</sup>. Dans « une démocratie fondée sur l'État de droit, protéger les révélations publiques sur une plus grande échelle, aux médias par exemple<sup>2534</sup> s'avère indispensable à la responsabilité et à la transparence »<sup>2535</sup>. Des principes peuvent à cet égard être déjà tirés de la jurisprudence *Guja*<sup>2536</sup> puisque celle-ci s'applique précisément à la révélation publique<sup>2537</sup>.

### c) La Recommandation CM/Rec (2011)7 & la Recommandation 1950 (2011)

666. À côté des textes du Conseil de l'Europe qui concernent proprement dit les lanceurs d'alerte, il convient de mentionner encore la Recommandation CM/Rec(2011)7 « sur une nouvelle conception des médias » ainsi que la Recommandation 1950 (2011) sur la « protection des sources d'information des journalistes »<sup>2538</sup>. La protection des sources journalistiques, bien

---

d'opter pour la facilité en restant silencieuses. La plus grande contribution que pourrait apporter le présent rapport serait de répandre ce message en Europe. Pour cela, il faut infléchir des attitudes culturelles profondément ancrées depuis les régimes sociopolitiques de dictature et/ou de domination étrangère sous lesquels il était tout à fait normal de se méfier des « informateurs » des autorités méprisées. C'est probablement parce que les États-Unis et le Royaume-Uni ont été longtemps épargnés qu'ils ont pu développer un climat bien plus favorable aux « donneurs d'alertes » que la plupart des pays d'Europe ».

<sup>2530</sup> Sur la tradition juridique, voy. *supra* n°s 95 et s.

<sup>2531</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VIII, Principe 29 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 94.

<sup>2532</sup> Recommandation CM/Rec (2014) 7, Exposé des motifs, Introduction, point 14.

<sup>2533</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 16.

<sup>2534</sup> La révélation publique aux médias étant signalée à titre d'exemple, il faut en déduire qu'elle n'épuise pas la révélation publique. Le Comité des Ministres mentionne également, au titre de révélation publique, la dénonciation à un parlementaire et la dénonciation à un groupe de défense de l'intérêt général.

<sup>2535</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 18 et Annexe – Les 29 principes, point 60.

<sup>2536</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 53.

<sup>2537</sup> Sur le champ d'application de la jurisprudence *Guja*, voy. *infra* n°s 1080 et s.

<sup>2538</sup> Recommandation CM/Rec(2011)7 sur une nouvelle conception des médias, adoptée par le Comité des Ministres le 21 septembre 2011, lors de la 1121<sup>e</sup> réunion des Délégués des Ministres ; Recommandation 1950 (2011) sur la protection des sources d'information des journalistes, adoptée par l'Assemblée parlementaire le 25 janvier 2011 en première partie de session.

établie dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>2539</sup>, offre effectivement une protection indirecte aux lanceurs d'alerte lorsqu'ils s'adressent à un « journaliste »<sup>2540</sup>.

Il découle de l'arrêt de principe rendu par la Cour européenne des droits de l'homme dans l'affaire *Goodwin* que le bénéficiaire de la protection des sources a le droit de garder le silence sur ses sources d'informations<sup>2541</sup>. Cela signifie que le bénéficiaire de la protection ne peut être contraint de collaborer à l'identification de ses sources, en communiquant par exemple des informations susceptibles d'aboutir à un tel résultat<sup>2542</sup>. Le droit des journalistes de taire leurs sources interdit également de procéder à des perquisitions et saisies à leur domicile et au siège de leur rédaction, dès l'instant où de telles mesures viseraient en réalité à contourner la protection des sources<sup>2543</sup>.

La protection des sources journalistiques témoigne donc d'une reconnaissance indirecte de l'anonymat et de la confidentialité des communications par la Cour de Strasbourg<sup>2544</sup>.

667. En pratique, il arrive – et sans doute ce constat sera-t-il de plus en plus fréquent – que le lanceur d'alerte transmette ses informations, non pas directement à un journaliste, mais par l'intermédiaire d'une interface sécurisée. À ce sujet, le Comité des ministres du Conseil de l'Europe précise que la protection des sources devrait « s'étendre à l'identité des utilisateurs qui mettent à disposition des contenus d'intérêt public sur des espaces partagés en ligne conçus pour faciliter la communication de masse interactive (ou de groupe), y compris les plateformes de partage de contenu et les services de réseaux sociaux »<sup>2545</sup>.

---

<sup>2539</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Goodwin c. Royaume-Uni*, 27 mars 1996, § 39 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Sanoma Uitgevers B.V. c. Pays-Bas*, 14 septembre 2010, § 50 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Martin et autres c. France*, 12 avril 2012, § 59 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Saint-Paul Luxembourg S.A. c. Luxembourg*, 18 avril 2013, § 49. Voy. aussi la Recommandation n° R (2000) 7 du Comité des Ministres sur le droit des journalistes de ne pas révéler leurs sources d'information, adoptée par le Comité des Ministres le 8 mars 2000, lors de la 701<sup>e</sup> réunion du Comité des Ministres.

<sup>2540</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Görmüş*, précité, § 60. Pour une critique de cet arrêt, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-152 ; Q. VAN ENIS, « Un curieux rétrécissement de la protection des sources: obs. sous Cour européenne des droits de l'homme, 2<sup>e</sup> sect., arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016 », *Journalistes* (mensuel de l'Association des Journalistes Professionnels), n° 191, 2017, p. 2. Sur la protection des sources journalistiques en droit européen, voy. not. D. VOORHOOF, « The protection of journalistic sources under fire? » in *European Media Law. Collection of materials 2011-2012* (D. VOORHOOF), Herentals, Knops Publishing, 2011, pp. 285-301.

<sup>2541</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Goodwin*, précité, § 39.

<sup>2542</sup> Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Financial Times et autres c. Royaume-Uni*, 15 décembre 2009, § 70.

<sup>2543</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Roemen et Schmit c. Luxembourg*, 25 février 2003, § 57 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Ernst et autres c. Belgique*, 15 juillet 2003, § 103 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Tillack c. Belgique*, 27 novembre 2007, § 65. En ce sens, voy. aussi la Recommandation n° R (2000) 7, précitée, Annexe, Principe 6 (a). Sur le sujet, voy. Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 671, n° 520.

<sup>2544</sup> Sur le sujet, voy. not. F. TRÉGUER, « Anonymat et chiffrement, composantes essentielles de la liberté de communication » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 265-292.

<sup>2545</sup> Recommandation CM/Rec(2011)7, précité, point 73.

Tous ces « communicateurs sociaux »<sup>2546</sup> devraient pouvoir revendiquer le droit à la confidentialité de leurs sources selon le Rapporteur à l'ONU David Kaye<sup>2547</sup>.

Dans les faits, il n'est pas pour autant aisé de faire le départ entre les prestataires d'hébergement<sup>2548</sup> et les plateformes numériques exerçant une fonction journalistique<sup>2549</sup>. La distinction est pourtant importante : le premier bénéficie, sous certaines conditions, d'une exemption de responsabilité, mais peut être tenu, en contrepartie, de collaborer avec les autorités étatiques<sup>2550</sup> ; le second est, quant à lui, tenu d'assumer la responsabilité de ce qu'il divulgue mais bénéficie en amont de la protection de ses sources.

En tout état de cause, un même acteur ne pourrait bénéficier à la fois de l'exemption de responsabilité profitant aux hébergeurs et de la protection des sources journalistiques<sup>2551</sup>.

668. À la lumière de ces considérations, il nous semble permis d'affirmer que les plateformes numériques de type « *WikiLeaks* » que l'on voit éclore dans la mouvance des lanceurs d'alerte devraient pouvoir bénéficier de la protection des sources dans la mesure où ces dernières incitent les tiers, par l'anonymat conféré, à leur confier en toute confiance des informations d'intérêt général dans l'optique d'une diffusion future au public<sup>2552</sup>.

En l'occurrence, l'anonymat fourni par la célèbre plateforme créée par Julian Assange repose sur le réseau TOR<sup>2553</sup>, le logiciel TAIL<sup>2554</sup> et le financement via des monnaies cryptées telles que le Bitcoin<sup>2555</sup>. D'autres outils numériques se fondent désormais sur la même technologie. C'est le cas du site [www.sourcesure.eu](http://www.sourcesure.eu), le site d'envoi anonyme de documents confidentiels

---

<sup>2546</sup> L'expression est employée par la Commission interaméricaine des droits de l'homme (« Déclaration de principes sur la liberté d'expression », principes 8 et 13, disponible sur [www.cidh.oas.org](http://www.cidh.oas.org) (consulté le 2 novembre 2019)).

<sup>2547</sup> Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 11, § 18.

<sup>2548</sup> Sur cette catégorie, voy. Recommandation CM/Rec(2018)2 sur les rôles et les responsabilités des intermédiaires d'internet, adoptée par le Comité des Ministres le 7 mars 2018, lors de la 1309<sup>e</sup> réunion des Délégués des Ministres.

<sup>2549</sup> Sur cette distinction, voy. not. F. TRÉGUER, *op. cit.*, pp. 265-292. Voy. aussi Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, *op. cit.*, pp. 656-657, n<sup>os</sup> 512-513.

<sup>2550</sup> Articles 14 et 15 de la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (« directive sur le commerce électronique »), *J.O.U.E.*, L 178, 17 juillet 2000.

<sup>2551</sup> Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, *op. cit.*, p. 656, n<sup>o</sup> 512.

<sup>2552</sup> Sur les critères de la confiance, de la confidentialité et de l'intérêt général, voy. not. Recommandation CM/Rec(2011)7, précité, point 15. *Contra* voy. B. VANDER SLOOT, « WikiLeaks : te actief voor een webhoster, te passief voor een journalistiek medium », *Nederlands Juristenblad*, afl. 12, 25 mars 2011, pp. 734-739. En droit belge, il faut concéder que la question semble moins évidente. La loi du 7 avril 2005 relative à la protection des sources journalistiques accorde le bénéfice de la protection journalistique à toute personne qui « contribue régulièrement et directement à la collecte, la rédaction, la production ou la diffusion d'informations, par le biais d'un média, au profit du public ». Ce faisant, une plateforme telle que *Wikileaks* devrait plutôt être considérée comme un « média » que comme un « journaliste », sachant que le Code de déontologie journalistique entend par « média » une « personne physique ou morale dont l'activité est la production et/ou la diffusion de l'information journalistique, quel que soit le support utilisé » (disponible sur <https://lecdj.be> (consulté le 6 décembre 2019)). Sur la notion de « journaliste » en droit belge, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1274 et s.

<sup>2553</sup> Le nom dérive de l'acronyme du projet de logiciel d'origine, intitulé « *The Onion Router* ».

<sup>2554</sup> « *The Amnesic Incognito Live System* ».

<sup>2555</sup> Le financement de l'organisation *WikiLeaks* repose entièrement sur le public. Les donations peuvent se faire notamment via la monnaie virtuelle sécurisée et anonyme *Bitcoin* (« Donate to WikiLeaks », disponible sur <https://shop.wikileaks.org/donate> (consulté le 13 avril 2018)).

vers les médias<sup>2556</sup>, de la plateforme « *EuLeaks* », lancée par les parlementaires européens du groupe Verts/ALE<sup>2557</sup> ou encore de la plateforme *GlobaLeaks*, qui permet un lancement d'alerte anonyme et sûr et est utilisé par plus de 60 organismes partout dans le monde, lesquels incluent « des médias indépendants, des activistes, des organismes publics, des sociétés et plus encore »<sup>2558</sup>. Cette dernière initiative doit toutefois être distinguée des autres initiatives en ce qu'elle se contente de fournir en libre accès une technologie sans offrir de service de diffusion<sup>2559</sup>. Partant, une telle plateforme ne devrait pouvoir bénéficier de la protection des sources mais devrait se voir appliquer l'exemption de responsabilité reconnue aux hébergeurs.

## Section 2. La régulation de la dénonciation en droit de l'Union européenne

669. Fort des enseignements du *SOX Act*<sup>2560</sup>, qui véhicule une conception instrumentale du *whistleblowing* et adopte une approche structurelle sur le plan légistique, l'Union européenne a mis à charge de certaines entités du secteur privé l'obligation de mettre en place des dispositifs d'alerte en vue d'assurer l'exécution de certaines politiques publiques (§ 1)<sup>2561</sup>. Une telle stratégie a donné lieu à un cadre juridique épars et sectoriel de plus en plus critiqué en pratique.

Face aux appels répétés du Parlement européen<sup>2562</sup> et aux actions médiatisées de la société civile<sup>2563</sup>, l'Union européenne a décidé d'adopter une directive globale, ayant pour vocation d'établir « les principes communs de base en vue de fournir une protection robuste contre les représailles à l'encontre des *whistleblowers* qui signalent des manquements dans des domaines

---

<sup>2556</sup> Disponible sur [www.sourcesure.eu](http://www.sourcesure.eu) (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>2557</sup> Disponible sur [www.greens-efa.eu/](http://www.greens-efa.eu/) (consulté le 10 juin 2017). Indisponible depuis plus d'un an, nous nous interrogeons néanmoins sur l'existence de cette plateforme à l'heure à laquelle nous écrivons.

<sup>2558</sup> Hermes Center for Transparency and Digital Human Rights, « *GlobaLeaks* », 2011-2018, disponible sur [www.globaleaks.org/fr](http://www.globaleaks.org/fr) (consulté le 2 novembre 2019). Voy. par exemple, *PubLeaks*, *WildLeaks* et *MafiaLeaks*.

<sup>2559</sup> Hermes Center, « Projects & Technologies/GlobaLeaks/What GlobaLeaks is not », disponible sur [www.hermescenter.org](http://www.hermescenter.org) (consulté le 14 avril 2018).

<sup>2560</sup> Pour rappel, ce texte américain exige des comités d'audit des entreprises publiques américaines et de leurs filiales dans l'Union européenne, ainsi que des sociétés non américaines cotées à une bourse américaine, d'établir une procédure permettant aux employés de soumettre de façon anonyme leurs inquiétudes au sujet de problèmes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit. Il prévoit parallèlement la protection des personnes qui soumettent leurs inquiétudes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit conformément à cette procédure. Sur le *SOX Act*, voy. *supra* n°s 296 et s.

<sup>2561</sup> Ces diverses réglementations ont notamment été recensées par la Commission européenne à l'occasion de sa proposition de directive du 23 avril 2018 (considérants n°s 7-10 de la proposition). Elles figurent en annexe de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2562</sup> Voy. spéc. résolution du Parlement européen sur la criminalité organisée, la corruption et le blanchiment de capitaux: recommandations sur des actions et des initiatives à entreprendre (rapport final) (2013/2107(INI)), P7\_TA(2013)0444, 23 octobre 2013, §§ 14-15; résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, § 144 ; résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), P8\_TA(2015)0457, 16 décembre 2015, recommandation A7 ; résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, P8\_TA(2016)0310, 6 juillet 2016, § 46 ; résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0022, 14 février 2017, § 2.

<sup>2563</sup> Voy. not. la campagne « Whistleblowers need EU protection – lives, environment and money at stake », initiée par *Eurocadres* le 1<sup>er</sup> juin 2016. Le plaidoyer est disponible sur l'adresse <http://europeanjournalists.org/wp-content/uploads/2016/06/Whistleblowers-statement-FINAL-1.pdf> (consulté le 3 juillet 2019).

de politique spécifiques » (§ 2)<sup>2564</sup>. Cette directive, par la protection qu'elle confère au lanceur d'alerte, l'attention qu'elle prête au respect des droits fondamentaux et les principes structurels qu'elle définit, s'inscrit à la fois dans la conception instrumentale et dans la conception démocratique du lancement d'alerte. Elle établit les prémisses d'un droit européen de la dénonciation et se classe d'emblée parmi les textes les plus protecteurs au monde. Adoptée en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019, elle a été adoptée par le Conseil le 7 octobre 2019 et publiée au *Journal Officiel* le 26 novembre 2019<sup>2565</sup>.

## § 1. La consécration de l'alerte professionnelle dans certains domaines à risque

670. Dans le secteur privé, l'obligation d'instaurer un dispositif d'alerte interne existe dans la plupart des États membres de l'Union européenne en vue de mieux réguler le secteur bancaire<sup>2566</sup> et de mieux lutter contre les abus de marché<sup>2567</sup> (A), afin de garantir la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer<sup>2568</sup> ainsi que des transports maritimes<sup>2569</sup> et des transports en avion<sup>2570</sup> tout en intégrant des préoccupations environnementales (B) et afin de lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme<sup>2571</sup> (C).

---

<sup>2564</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Memorandum explicatif, p. 2.

<sup>2565</sup> Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union, *J.O.U.E.*, L 305, 26 novembre 2019.

<sup>2566</sup> Article 71 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013 (directive « bancaire ») ; articles 41, 44 et 46 de la directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (Solvabilité II), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009 (directive « Solvabilité II »). Voy. aussi l'article 73 de la directive n° 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers (directive MiFID II), *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014 ; article 99quinquies de la directive n° 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (refonte), *J.O.U.E.*, L 302, 17 novembre 2009 ; article 35 de la directive (UE) n° 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances (refonte), *J.O.U.E.*, L 26, 2 février 2016.

<sup>2567</sup> Article 32 du règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014.

<sup>2568</sup> Article 22 de la directive (UE) 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer et modifiant la directive 2004/35/CE, *J.O.U.E.*, L 178, 28 juin 2013. Voy. aussi le considérant n° 41 et l'annexe IV de la directive précitée.

<sup>2569</sup> Article 5 de la directive 2013/54/UE du Parlement européen et du Conseil du 20 novembre 2013 relative à certaines responsabilités de l'État du pavillon en ce qui concerne le respect et la mise en application de la convention du travail maritime, *J.O.U.E.*, L 329, 10 décembre 2013 ; article 23.5 de la directive 2009/16/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative au contrôle par l'État du port, *J.O.U.E.*, L 131, 28 mai 2009.

<sup>2570</sup> Articles 4 et 5 du règlement (UE) n° 376/2014 du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 concernant les comptes rendus, l'analyse et le suivi d'événements dans l'aviation civile, modifiant le règlement (UE) n° 996/2010 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2003/42/CE du Parlement européen et du Conseil et les règlements de la Commission (CE) n° 1321/2007 et (CE) n° 1330/2007, *J.O.U.E.*, L 122, 24 avril 2014.

<sup>2571</sup> Article 61 de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive

À l'instar de ce qui est prévu dans le *SOX Act*, les obligations ici érigées vont de pair avec l'obligation de prévoir des mesures de protection en faveur des personnes ayant recours aux dispositifs d'alerte en question.

Jusqu'à l'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte, le secteur public n'était, quant à lui, affecté que dans un seul domaine, celui de la lutte contre la corruption. Ce domaine n'était régulé par aucun texte de *hard law* en droit de l'Union<sup>2572</sup>, mais la plupart des États membres s'étaient dotés d'une législation nationale sur le sujet en exécution de leurs obligations internationales en la matière<sup>2573</sup>.

#### A. Le lancement d'alerte à des fins de régulation des marchés financiers

671. C'est en réaction à la crise systémique de 2008 que le législateur européen a concrètement décidé de souscrire à l'approche américaine du *whistleblowing*.

On peut cependant s'interroger sur l'opportunité d'une telle démarche dès l'instant où l'existence d'un tel dispositif aux États-Unis n'a nullement empêché la crise financière de 2008, celle-ci étant due à un manque de liquidités, un facteur exogène qu'il n'était pas vraiment possible de prévoir depuis l'intérieur.

Les directives européennes 2013/36/UE<sup>2574</sup> et 2009/138/CE<sup>2575</sup>, dites directive « bancaire » et directive « solvabilité II », énoncent ainsi que les établissements de crédit et les entreprises d'assurance et de réassurance doivent disposer d'un système de gouvernance adéquat reposant sur un *système adéquat d'alerte interne* prévoyant, entre autres, un mode de transmission spécifique, indépendant et autonome, des infractions aux normes et aux codes de conduite de l'entreprise.

672. Dans la droite ligne du *SOX Act*, le règlement n° 596/2014 sur les abus de marché est, par ailleurs, venu réformer le cadre juridique de l'Union destiné à protéger l'intégrité du marché financier et la confiance du public dans les valeurs mobilières et les instruments dérivés<sup>2576</sup>.

---

2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (Quatrième Directive anti-blanchiment)., *J.O.U.E.*, L 141, 5 juin 2015.

<sup>2572</sup> Sur le sujet, les instances européennes renvoient elles-mêmes aux travaux de l'ONU, du Conseil de l'Europe et de l'OCDE. Voy. not. le rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, « Rapport anticorruption de l'UE », COM(2014) 38 final, 3 février 2014. Soulignons que ces textes visent tant les travailleurs du secteur public que du secteur privé.

<sup>2573</sup> Par exemple, voy., en Belgique, la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013. La France a, de son côté, choisi de se limiter, dans un premier temps, aux travailleurs du secteur privé (article 9 de la loi française n° 2007-1598 du 13 novembre 2007 relative à la lutte contre la corruption, *J.O.R.F.*, 14 novembre 2007). Néanmoins, la Loi Sapin II est venue ériger en France un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte. Sur la Loi Sapin II, voy. *supra* nos 587 et s.

<sup>2574</sup> Article 71 de la directive 2013/36/UE, précitée.

<sup>2575</sup> Articles 41, 44 et 46 de la directive 2009/138/CE, précitée.

<sup>2576</sup> Article 32, § 2, c), du règlement (UE) n° 596/2014, précité. Voy. aussi directive d'exécution (UE) 2015/2392 de la Commission du 17 décembre 2015 relative au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne le signalement aux autorités compétentes des violations potentielles ou réelles dudit règlement, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015 ; règlement d'exécution (UE) n° 2016/378 de la Commission du 11 mars 2016 définissant des normes techniques d'exécution concernant la date, le format et le modèle de présentation des notifications à adresser aux autorités compétentes conformément au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L 72, 17 mars 2016 ; règlement d'exécution (UE) n° 2018/292 de

D'après l'article 32, paragraphe 1<sup>er</sup>, de ce règlement, « les États membres doivent veiller à ce que les autorités compétentes<sup>2577</sup> mettent en place des mécanismes efficaces pour permettre le signalement des violations potentielles ou réelles au règlement aux autorités compétente ». Les employeurs exerçant des activités réglementées par la réglementation relative aux services financiers sont de même tenus de mettre en place des procédures internes appropriées permettant à leur personnel de signaler toute violation du règlement.

L'article 32, paragraphe 4, du règlement, qui s'inspire d'un autre texte américain, le *Dodd-Frank Act*<sup>2578</sup>, autorise l'octroi d'incitations financières aux personnes qui signalent des violations du règlement. L'octroi de tels incitants est soumis à quatre conditions. Les trois premières conditions ont trait aux informations, qui doivent être pertinentes ; nouvelles et amener à infliger une sanction administrative ou pénale ou à prendre une autre mesure administrative pour cause de violation du règlement. La dernière condition concerne la qualité de l'informateur et exige qu'il ne soit pas soumis à d'autres obligations légales ou contractuelles préexistantes de communiquer de telles informations. Comme nous avons déjà eu l'occasion de le souligner, le lanceur d'alerte agit effectivement, par définition, librement.

L'implémentation d'un tel système de récompenses est laissée à la libre d'appréciation des États membres car elle paraît, en l'état actuel du droit, révolutionnaire<sup>2579</sup>. Si le règlement ouvre la voie, selon certains observateurs, à la généralisation, en Europe, de l'établissement d'incitants financiers au signalement d'informations<sup>2580</sup>, nous veillerons à montrer que la question demeure très controversée<sup>2581</sup>.

### *B. Le lancement d'alerte à des fins sécuritaires et environnementales*

673. La directive 2013/30/UE a pour objectif de réduire la fréquence des accidents liés à des opérations pétrolières et gazières en mer et d'en limiter les conséquences environnementales. Dans ce cadre, elle fixe des conditions minimales de sécurité pour l'exploration et l'exploitation du pétrole et du gaz en mer. Cherchant à éviter que des problèmes de sécurité pertinent soient négligés ou non traités, la directive prévoit aussi la mise en place de canaux confidentiels de

---

la Commission du 26 février 2018 définissant des normes techniques d'exécution concernant les procédures et les formulaires à utiliser pour l'échange d'informations et l'assistance entre autorités compétentes conformément au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil sur les abus de marché, *J.O.U.E.*, L 55, 27 février 2018.

<sup>2577</sup> En Belgique, il s'agit de l'Autorité des services et marchés financiers, dite « FSMA », conformément à l'article 69bis tel qu'inséré par l'article 13 de la loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017.

<sup>2578</sup> Sur le *Dodd-Frank Act*, voy. *supra* n°s 556 et s.

<sup>2579</sup> En ce sens, voy. S. COOLS, « Article 32 : Reporting of Infringements » in *Market Abuse Regulation : Commentary and Annotated Guide* (M. VENTORUZZO & S. MOCK, eds.), Oxford University Press, 2017, p. 500.

<sup>2580</sup> Voy. not. B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., dir.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 343.

<sup>2581</sup> D'ailleurs, la faculté de rémunérer les lanceurs d'alerte sur pied du règlement sur les abus de marché n'a pas été accueillie en droit belge à l'occasion de l'implémentation dudit règlement. Voy. *infra* n° 952.

signalement et la protection des personnes qui empruntent ces canaux<sup>2582</sup>. La version anglaise du texte confirme, en son considérant n° 41, que ces personnes doivent être considérées comme des *whistleblowers*.

674. La sécurité du transport maritime et aérien repose également sur la vigilance des personnes impliquées et sur leur signalement approprié, le cas échéant.

D'après l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la directive 2009/16/CE, les États membres doivent ainsi prendre les mesures nécessaires afin de permettre aux pilotes de signaler immédiatement aux « autorités compétentes de l'État du port ou de l'État côtier, selon le cas, des anomalies manifestes éventuelles qu'ils constatent dans l'exercice normal de leurs fonctions et qui risquent de compromettre la sécurité de la navigation ou de constituer une menace pour le milieu marin »<sup>2583</sup>. Dans le même esprit, l'article 5 de la directive 2013/54/UE prévoit l'établissement de procédures appropriées de plainte à bord des navires<sup>2584</sup>.

Sur le plan du transport aérien, les règles s'avèrent plus détaillées. Les articles 4 et 5 du règlement (UE) n° 376/2014 prévoit la mise en place d'un système de comptes rendus obligatoires et de comptes rendus volontaires<sup>2585</sup>. Sous l'intitulé « Protection des sources d'informations », l'article 16 du règlement assure la protection des données personnelles des notifiants et des personnes mentionnées dans les comptes rendus d'événements. Les informations contenues dans les comptes rendus d'événements devraient faire l'objet d'une protection adéquate et ne pas être utilisées à d'autres fins que le maintien ou l'amélioration de la sécurité aérienne<sup>2586</sup>. Le niveau de protection, sur le plan civil, pénal et disciplinaire, est toutefois laissé à la libre appréciation des États membres. Formellement, il n'est nullement fait référence à un quelconque mécanisme de *whistleblowing*. La personne qui effectue un compte rendu, qu'il soit *obligatoire* ou *libre*, est qualifiée de « notifiant » au sens de l'article 2, 1) du règlement (« *reporter* » dans la version anglaise).

Les réglementations précitées, en ce compris le règlement (UE) n° 376/2014, sont quoi qu'il en soit présentées dans la Directive sur les lanceurs d'alerte comme des exemples de *whistleblowing*<sup>2587</sup>. Ladite proposition précise néanmoins que la protection des *whistleblowers* devrait être renforcée et étendue à d'autres types de transports.

---

<sup>2582</sup> Article 22 de la directive (UE) 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer et modifiant la directive 2004/35/CE, *J.O.U.E.*, L 178, 28 juin 2013. Voy. aussi le considérant n° 41 et annexe IV de la directive précitée.

<sup>2583</sup> Directive 2009/16/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative au contrôle par l'État du port, L 131, 28 mai 2009.

<sup>2584</sup> Directive 2013/54/UE du Parlement européen et du Conseil du 20 novembre 2013 relative à certaines responsabilités de l'État du pavillon en ce qui concerne le respect et la mise en application de la convention du travail maritime, *J.O.U.E.*, L 329, 10 décembre 2013.

<sup>2585</sup> Articles 4 et 5 du règlement (UE) n° 376/2014 du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 concernant les comptes rendus, l'analyse et le suivi d'événements dans l'aviation civile, modifiant le règlement (UE) n° 996/2010 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2003/42/CE du Parlement européen et du Conseil et les règlements de la Commission (CE) n° 1321/2007 et (CE) n° 1330/2007, *J.O.U.E.*, L 122, 24 avril 2014.

<sup>2586</sup> Article 16 du règlement (UE) n° 376/2014, précité. Voy. aussi considérants n°s 34-43 du règlement précité.

<sup>2587</sup> Considérant n° 68 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi la proposition de directive du 23 avril 2018, considérant n° 9.



### *C. Le lancement d'alerte à des fins de lutte contre le blanchiment*

675. La réglementation anti-blanchiment nous intéresse en ce qu'elle concerne indirectement la dénonciation fiscale. Nous avons effectivement épinglé que le blanchiment de capitaux pouvait provenir de la fraude fiscale grave<sup>2588</sup>. Aussi et surtout, le droit de l'Union européenne a été révisé de façon à implémenter le *whistleblowing*, interne et externe, dans ce domaine également.

Jusqu'à l'adoption de la Quatrième directive anti-blanchiment, la prévention du blanchiment de capitaux reposait principalement sur l'obligation faite à certaines professions spécifiques (institutions bancaires, notaires, huissiers, casinos, etc.) de dénoncer spontanément leurs soupçons de blanchiment auprès de la cellule nationale de renseignement financier (CRF)<sup>2589</sup>. En France, il s'agit de la Cellule de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (« Tracfin ») et, en Belgique, de la Cellule de Traitement de l'Information Financière (« CTIF »).

676. L'article 61, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Quatrième directive anti-blanchiment<sup>2590</sup> oblige les autorités compétentes – en Belgique, il s'agit de l'Autorité belge des services et marchés financiers (FSMA) et de la Banque Nationale de Belgique (BNB) – ainsi que, le cas échéant, les organismes d'autorégulation, à mettre en place « des mécanismes efficaces et fiables pour encourager le signalement aux autorités compétentes ainsi que, le cas échéant, aux organismes d'autorégulation, des infractions potentielles ou avérées aux dispositions nationales transposant la [...] directive. À cet effet, [les autorités compétentes et, le cas échéant, les organismes d'autorégulation] mettent à disposition des personnes un ou plusieurs canaux de communication sécurisés aux fins du signalement visé au premier alinéa. Ces canaux garantissent que l'identité des personnes communiquant des informations n'est connue que des autorités compétentes ainsi que, le cas échéant, des organismes d'autorégulation »<sup>2591</sup>.

Ces mécanismes doivent comprendre au moins « a) des procédures spécifiques pour la réception des signalements d'infractions et leur suivi; b) une protection appropriée du personnel, ou des personnes se trouvant dans une situation comparable au sein d'une entité assujettie, qui signalent des infractions commises au sein de celle-ci; c) une protection appropriée de la personne accusée; d) la protection des données à caractère personnel, tant pour la personne qui signale une infraction que pour la personne physique présumée responsable de cette infraction, conformément aux principes prévus dans la directive 95/46/CE; e) des règles claires garantissant dans tous les cas la confidentialité à la personne qui signale des infractions commises au sein de l'entité assujettie, sauf si la divulgation

---

<sup>2588</sup> Sur la notion de fraude fiscale grave, voy. *supra* n° 404.

<sup>2589</sup> Sur la lutte contre le blanchiment en Belgique, voy. not. F. DESTERBECK & M. FERNANDEZ-BERTIER, *La lutte contre le blanchiment aujourd'hui*, Bruxelles, Larcier, 2018.

<sup>2590</sup> Tel que remplacé par l'article 1<sup>er</sup>, 39) de la Cinquième directive anti-blanchiment.

<sup>2591</sup> Article 61, § 1<sup>er</sup>, de la Quatrième directive anti-blanchiment tel que remplacé par l'article 1<sup>er</sup>, 39) de la Cinquième directive anti-blanchiment (directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE, *J.O.U.E.*, L 156, 19 juin 2018).

d'informations est exigée par le droit national dans le cadre d'un complément d'enquête ou d'une procédure judiciaire ultérieure »<sup>2592</sup>.

L'article 61, paragraphe 3, de la Quatrième directive anti-blanchiment exige, d'autre part, des « entités assujetties qu'elles mettent en place des canaux internes de dénonciation, plus précisément des « procédures appropriées permettant à leur personnel ou aux personnes se trouvant dans une situation comparable de signaler en interne les infractions par une voie spécifique, indépendante et anonyme, qui soient proportionnées à la nature et à la taille de l'entité assujettie concernée ».

677. La Cinquième directive anti-blanchiment complète l'article 61, paragraphe 3, de la Quatrième directive anti-blanchiment des deux alinéas suivants en vue de renforcer la protection des lanceurs d'alerte lorsqu'ils utilisent les canaux de signalement interne ou externe :

« Les États membres font en sorte que les personnes, y compris les employés et les représentants de l'entité assujettie qui signalent, en interne ou à la CRF, un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, bénéficient d'une protection légale contre toute menace, mesure de représailles ou acte hostile, et en particulier contre toute mesure préjudiciable ou discriminatoire en matière d'emploi.

Les États membres veillent à ce que les personnes exposées à des menaces, à des actes hostiles ou à des mesures préjudiciables ou discriminatoires en matière d'emploi pour avoir signalé un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme, en interne ou à la CRF, aient le droit de déposer, en toute sécurité, une réclamation auprès des autorités compétentes respectives. Sans préjudice de la confidentialité des informations recueillies par la CRF, les États membres veillent également à ce que ces personnes disposent d'un droit de recours effectif pour garantir leurs droits au titre du présent paragraphe ».

Les deux alinéas se retrouvent *in extenso* à l'article 38 de la Quatrième directive anti-blanchiment, tel que remplacé par la Cinquième directive anti-blanchiment. Erreur d'inattention ou non, cette redondance témoigne de la volonté du législateur de veiller à renforcer la protection du lanceur d'alerte dans le domaine de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

## § 2. L'élaboration d'un cadre commun au « *whistleblowing* » en droit européen

678. Alors que l'Europe a longtemps été à la traîne dans la réglementation du *whistleblowing*, elle devient pionnière en adoptant un cadre global et complet de protection des lanceurs d'alerte (B). Pour bien peser en quoi ce texte est révolutionnaire, il nous faut revenir sur ses précédents marqués par les *media leaks* et la directive « secret d'affaires » (A).

### A. Les rétroactes

679. Deux événements ont spécialement précipité la nécessité d'adopter un cadre juridique global en vue de protéger les lanceurs d'alerte, en général, et les lanceurs d'alerte fiscale, en

---

<sup>2592</sup> Article 61, § 2, de la Quatrième directive anti-blanchiment.

particulier. D'une part, la multiplication de *leaks* en provenance de personnes présentées par la presse comme des « lanceurs d'alertes » (a). D'autre part, l'adoption de la directive « secret d'affaires » dans le contexte des « *Lux Leaks* » et des « *Panama Papers* » (b).

Nous nous sommes suffisamment attardées sur les *media leaks* dans le domaine fiscal dans la première partie de l'étude. C'est pourquoi nous y renvoyons pour l'essentiel. Une affaire mérite cependant d'être ici approfondie sous l'angle juridique dès l'instant où elle a donné lieu à un traitement judiciaire par des juges nationaux sous l'angle des avancées récentes en matière de lancement d'alerte. C'est l'affaire « *Lux Leaks* ». Les décisions luxembourgeoises donnent une illustration de la façon dont la jurisprudence *Guja* peut être appliquée dans le domaine fiscal par les juridictions nationales<sup>2593</sup>. Ce faisant, elle permet de mettre en relief les forces et les faiblesses de cette jurisprudence ainsi que les difficultés liées à la matière fiscale.

#### a) L'affaire « *Lux Leaks* »

680. Pour rappel, l'affaire « *Lux Leaks* » débute avec la diffusion d'un reportage du magazine *Cash Investigation* sur la chaîne de télévision *France 2*<sup>2594</sup>. Le reportage met en scène une demande de rescrit fiscal (*Advanced Tax Agreement* – ATA) avec l'entête de *PricewaterhouseCoopers* accompagnée d'une lettre d'accord de l'administration fiscale luxembourgeoise. Les documents proviennent d'un ancien salarié de PwC, Antoine Deltour<sup>2595</sup>. Le reportage est suivi d'un second reportage, quelques mois plus tard, qui contient de nouvelles révélations sur la base de déclarations fiscales (« *Tax returns* ») de clients de PwC<sup>2596</sup>. Celles-ci proviennent d'un autre salarié du cabinet d'audit, Raphaël Hallet. Les informations se retrouvent ensuite publiées dans la presse et sur le site Internet du Consortium International de Journalistes d'Investigation. Dans les deux cas, les données dérobées ont été confiées à un journaliste français, Edouard Perrin.

Le 5 juin 2012, la société PwC porte plainte auprès du Parquet de Luxembourg du chef de vol, violation du secret professionnel et blanchiment-détention. Par citation du 5 janvier 2016, le Procureur d'État près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg assigne en justice les deux travailleurs ainsi que le journaliste qui a réceptionné et diffusé les données. Les deux travailleurs sont poursuivis pour vol domestique, fraude informatique, violation du secret professionnel, violation du secret des affaires et blanchiment-détention tandis que le journaliste est poursuivi pour violation du secret professionnel, violation du secret des affaires, et blanchiment-détention.

L'affaire « *Lux Leaks* » contraste avec l'affaire « *Guja* » à trois niveaux : tout d'abord, au niveau de l'ampleur du signalement : le signalement n'est pas accompagné, comme dans

---

<sup>2593</sup> Pour un commentaire du traitement judiciaire de l'affaire « *Lux Leaks* », voy. E. COBBAUT, « L'encadrement de l'alerte et la protection du lanceur d'alerte (*whistleblower*) : l'affaire *Luxleaks* à l'aune d'un cadre européen en construction », *R.D.T.I.*, 2019, n° 2, à paraître.

<sup>2594</sup> Sur les faits à l'origine de l'affaire « *Lux Leaks* », voy. *supra* n°s 179 et s.

<sup>2595</sup> Antoine Deltour a dérobé plus de 45.000 pages de documents de formations internes et des documents concernant des « *Advanced Tax Agreements* » (des ATAs) de 400 clients de la société *PricewaterhouseCoopers*, approuvés par l'Administration des contributions directes du Luxembourg.

<sup>2596</sup> Raphaël Hallet a soustrait 16 déclarations fiscales (« *Tax returns* ») de clients de la société *PricewaterhouseCoopers*.

l'affaire *Guja*, de deux lettres manuscrites, mais de milliers de pages de documents numérisés ; ensuite, au niveau de la nature des faits révélés : certains des documents dérobés par Antoine Deltour et Raphaël Halet sont expressément protégés par une obligation de secret ; enfin, au niveau de l'objet : à l'époque, l'illicéité des faits dénoncés était encore controversée et souffre, en tout état de cause, d'une plus grande relativité que les infractions de corruption dont les éléments constitutifs jouissent d'un certain consensus sur la scène internationale et européenne<sup>2597</sup>.

681. En première instance<sup>2598</sup>, la section correctionnelle du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg estime, selon un raisonnement pour le moins surprenant, qu'« il n'existe aucune protection au niveau européen ». Il découle des nombreux appels formulés par le Conseil de l'Europe en faveur d'un cadre protecteur que l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme ne confère en particulier aucune protection aux lanceurs d'alerte. De tels appels signifieraient, aux yeux du tribunal, que la jurisprudence de la Cour des droits de l'homme est, en l'état actuel, insuffisante. Le tribunal souligne par ailleurs que « la nouvelle proposition de directive sur le secret d'affaires adoptée par le Parlement européen entend encore resserrer le cadre de cette protection du lanceur d'alerte et augmenter la protection du secret d'affaires au niveau européen ».

La position du tribunal est d'autant plus étrange qu'elle intervient après avoir retenu comme acquis, « pour couper court à toute discussion superflue », « le fait qu'Antoine Deltour et Raphaël Halet sont aujourd'hui à considérer comme des lanceurs d'alerte. Effectivement on ne peut pas sérieusement, en 2016 – après l'éclatement du scandale LuxLeaks et de ses conséquences mondiales, admettre le contraire ».

Au regard de ces considérations, le juge luxembourgeois condamne les deux travailleurs du chef des infractions retenues à leur charge<sup>2599</sup>. Le journaliste est en revanche relaxé.

De notre point de vue, les appels du Conseil de l'Europe confortent plutôt l'approche subsidiaire de la protection conférée par l'article 10 de la Convention. La jurisprudence développée par la Cour européenne des droits de l'homme au regard de l'article 10 de la Convention confère une protection générale aux lanceurs d'alerte étant entendu que cette protection peut être renforcée par des législations expresses. La protection conférée par l'article 10 de la Convention fait donc office de « filet de sécurité » quand aucun texte exprès ne peut s'appliquer. Prenant acte des failles du droit luxembourgeois, le tribunal aurait dû au contraire appliquer la jurisprudence du juge européen.

---

<sup>2597</sup> D'ailleurs, la Directive sur les lanceurs d'alerte précise qu'elle « n'harmonise pas les dispositions en matière de fiscalité, que ce soit sur le fond ou en matière de procédure, et ne cherche pas à renforcer l'application des règles en matière d'impôt sur les sociétés au niveau national, sans préjudice de la possibilité pour les États membres d'utiliser à cette fin des informations signalées » (considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>2598</sup> Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (12<sup>e</sup> ch.), jugement du 29 juin 2016, disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 22 mars 2017).

<sup>2599</sup> Antoine Deltour est condamné du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de 12 mois, à une amende de 1.500 euros ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale. Raphaël Halet est condamné du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de 9 mois, à une amende de 1.000 euros ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale.

682. En deuxième instance<sup>2600</sup>, la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg accueille en droit national la cause justificative du « lanceur d'alerte » et reconnaît partiellement le bénéfice de cette cause dans le chef d'Antoine Deltour. Résolument novateur, le raisonnement du juge mérite ici qu'on s'y attarde.

La première étape du raisonnement élaboré par le juge luxembourgeois consiste à déterminer la nature des documents révélés et la réalité des préventions. La Cour d'appel conclut que les demandes d'ATAs (*Advanced Tax Agreement*) confidentiels d'un certain nombre de clients de PwC approuvés par l'administration fiscale constituent des secrets d'affaires. En effet, « les structures mises en place, difficilement accessibles, n'étaient connues que d'un cercle restreint de personnes qui avaient intérêt à les tenir secrètes ». Cependant, encore faut-il que la personne en cause ait agi avec le dol spécial requis par la loi luxembourgeoise, à savoir que la divulgation ait eu lieu soit dans un but de concurrence, soit avec l'intention de nuire, soit avec l'intention de se procurer un avantage illicite<sup>2601</sup>. Or, il apparaît qu'Antoine Deltour « n'a nourri aucune animosité ou rancune à l'égard de son ancien employeur, mais a agi par conviction, dans le but de permettre au journaliste Edouard Perrin de préparer un documentaire consacré à l'optimisation fiscale internationale afin de dévoiler et de dénoncer la pratique luxembourgeoise systémique des ATAs qui permettent aux sociétés multinationales d'optimiser la charge fiscale. Il entendait provoquer le débat public sur un système qu'il réprouvait ».

Les déclarations fiscales des clients de PwC, nonobstant leur caractère confidentiel, ne constituent, quant à elles, pas des secrets d'affaires. Les « déclarations constituent de simples déclarations unilatérales du contribuable quant à sa situation financière et ses choix fiscaux ». En revanche, elles sont couvertes par l'obligation de secret professionnel instaurée à charge des réviseurs d'entreprise<sup>2602</sup>. « Quoique les déclarations fiscales comportent entre autres des informations rendues publiques par l'obligation légale du dépôt des comptes annuels, précise la Cour, la déclaration élaborée par le réviseur n'est pas publiée, renseigne des informations supplémentaires dont notamment le choix fiscal et les abattements sollicités et reste soumise au secret professionnel ». À la différence de la violation du secret d'affaires, l'élément moral ici requis réside dans un dol simple, à savoir la divulgation du secret sciemment et consciemment. La prévention de violation du secret professionnel est en conséquence établie dans le chef des deux travailleurs.

683. La deuxième étape du raisonnement consiste à apprécier la qualité de lanceur d'alerte des prévenus. La Cour observe, dans un premier temps, que le droit luxembourgeois reconnaît le statut de « lanceur d'alerte » mais dans deux domaines étrangers à l'affaire « *Lux Leaks* », le droit du travail et le droit financier. Elle admet, dans un deuxième temps, que l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme s'applique au cas d'espèce. Alors que Raphaël Hallet demande à faire témoigner Marius Kohl, un fonctionnaire de l'administration fiscale luxembourgeoise, en vue de faire établir l'illégalité des mécanismes fiscaux mis en œuvre dans

---

<sup>2600</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « LuxLeaks », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017). L'arrêt étant publié directement sur le site Internet du Ministère de la Justice sans numérotation, nous faisons l'économie dans la suite de renvois en notes infrapaginales puisque nécessairement imprécis.

<sup>2601</sup> Article 309 du Code pénal luxembourgeois.

<sup>2602</sup> La Cour d'appel précise que « l'obligation de secret instaurée par l'article 22 de la loi du 18 décembre 2009 à charge des réviseurs d'entreprise ne vise pas seulement les renseignements confiés à l'entreprise, mais aussi les documents créés par le réviseur, tels que les déclarations fiscales ».

le cadre des ATAs et, partant, la légitimité du signalement, le juge luxembourgeois souligne que « la licéité ou l'illégalité de l'acte ou de la conduite divulguée n'est, suivant la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, pas un critère d'application du statut du lanceur d'alerte, l'information divulguée pouvant même porter sur un dysfonctionnement ou des pratiques discutables ». Cette précision n'est pas anodine dans le domaine fiscal. Comme nous l'avons amplement expliqué dans la première partie de l'étude, certaines pratiques fiscales dénoncées dans les *media leaks* sont parfaitement légales, mais sont susceptibles d'être considérées par l'administration ou par le juge comme « abusives » en application d'une disposition anti-abus et/ou par les parties prenantes comme « irresponsables » au regard des principes de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>2603</sup>.

Reste que « [n]i la Convention européenne, ni le droit luxembourgeois, ne prévoient spécialement en faveur du lanceur d'alerte, une exemption des poursuites pénales, une cause de non-responsabilité pénale, une cause absolutoire ou une cause de non-imputabilité ». Si l'infraction est établie, l'article 10 de la Convention permet à la Cour européenne des droits de l'homme de constater que la poursuite pénale n'a pas été nécessaire dans une société démocratique. Elle ne lui permet pas d'acquitter purement et simplement le prévenu. Il est cependant admis, poursuit le juge luxembourgeois, « que les causes de justification sont d'origine légale ou jurisprudentielle [...] Le fait justificatif est ainsi la solution logique d'un conflit de loi ». La liberté d'expression « consacrée par un texte supranational, ne saurait être mise en échec par les règles nationales internes. Ainsi, dans le cadre d'un débat sur une question d'intérêt général portant sur l'évitement fiscal, la défiscalisation et l'évasion fiscale, la liberté d'expression du lanceur d'alerte peut, le cas échéant et sous certaines conditions, prévaloir et être invoquée comme *fait justifiant la violation* (nous soulignons) de la loi nationale ». Autrement dit, le législateur luxembourgeois ne pourrait sans contradiction punir pénalement ce que l'article 10 Convention permet de faire.

Le fait justificatif du lanceur d'alerte neutralise alors « l'illicéité de la violation de la loi, nécessairement commise en divulguant, de bonne foi, d'une manière mesurée et adéquatement, une information d'intérêt général ».

684. En l'occurrence, la Cour luxembourgeoise accueille le fait justificatif du lanceur d'alerte quant à l'infraction de violation du secret professionnel établie dans le chef d'Antoine Deltour. Les autres préventions sont, en revanche, maintenues, à savoir le vol domestique et la fraude informatique, au motif que le prévenu n'a pas agi, au moment de la commission de ces infractions, avec l'« *animus* » du lanceur d'alerte (élément moral). La Cour estime que le lanceur d'alerte doit, pour bénéficier du fait justificatif, avoir agi avec « la motivation de procéder à l'exercice de sa liberté d'expression et d'alerter le public ».

En revanche, la Cour d'appel luxembourgeoise refuse de reconnaître à Raphaël Hallet le statut protecteur du lanceur d'alerte au motif que les documents transmis au journaliste français ne font qu'illustrer, sans rien apporter de nouveau, un débat public déjà initié par les révélations d'Antoine Deltour, quelques mois auparavant (condition d'originalité).

---

<sup>2603</sup> Si l'on suit la logique qui préside à l'action en dénonciation calomnieuse, ce n'est *a priori* pas au juge saisi d'une action à l'encontre d'un lanceur d'alerte de statuer sur l'illégalité des faits dénoncés. Sur la dénonciation calomnieuse en droit belge, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1046 et s.

685. L'élément moral requis par la Cour luxembourgeoise a été critiqué en doctrine<sup>2604</sup>. La Cour européenne des droits de l'homme n'a en effet jamais conditionné, dans les *whistleblowing cases*, le bénéfice de la protection de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme à la poursuite d'une quelconque intention de lancer l'alerte au moment de la commission des infractions nécessaires aux révélations protégées. Ceci étant dit, il faut concéder que la limitation du champ d'application du fait justificatif du lanceur d'alerte à la *révélation* d'informations n'est pas complètement insensé. Il ne ressort pas clairement de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme ni des travaux du Conseil de l'Europe que la protection du lanceur d'alerte devrait s'appliquer à l'ensemble des infractions requises par le signalement<sup>2605</sup>. Il n'empêche qu'une protection effective du lanceur d'alerte nécessite, sans l'ombre d'un doute, de couvrir la totalité du processus de signalement.

La condition d'originalité a, elle aussi, été discutée en doctrine<sup>2606</sup>. Elle peut sembler excessivement sévère dès lors qu'il devrait incomber au journaliste qui diffuse les informations, et non au lanceur d'alerte, d'évaluer la pertinence, la qualité et l'intérêt des informations. Mais il faut avouer que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en la matière manque de cohérence. Tantôt admet-elle la publication d'informations sur des faits notoires<sup>2607</sup>, tantôt exclut-elle la publication d'informations qui se rattachent à un sujet d'intérêt général car elle ne contribue pas, en tant que telle, à un « quelconque débat d'intérêt général pour la société »<sup>2608</sup>. Toujours est-il que le droit américain et le règlement européen sur les abus de marché, qui s'inspire de lois américaines, montrent très clairement que le critère de l'originalité conditionne l'octroi d'une récompense et non l'octroi d'une protection au *whistleblower*<sup>2609</sup>.

Au terme de son raisonnement, la Cour luxembourgeoise condamne donc Raphaël Hallet du chef des infractions retenues à sa charge<sup>2610</sup>, acquitte partiellement et condamne pour le surplus Antoine Deltour<sup>2611</sup>. Le journaliste est par contre une nouvelle fois acquitté en sa qualité de « journaliste ».

686. La première critique épinglée a retenu l'attention de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg dans le cadre du pourvoi formé par Antoine Deltour contre la décision du juge d'appel<sup>2612</sup>. Le pourvoi formé par Raphaël Hallet a, de son côté, été rejeté.

---

<sup>2604</sup> Pour un examen critique de l'élément moral, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, p. 256.

<sup>2605</sup> Voy. *supra* n° 675

<sup>2606</sup> Pour un examen critique de la condition d'originalité, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, p. 255.

<sup>2607</sup> Pour une illustration, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 88 ; Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 50.

<sup>2608</sup> Pour une illustration, voy. not. Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Leempoel & S.A. ED. Ciné Revue c. Belgique*, 9 novembre 2006, §§ 72-82.

<sup>2609</sup> Nous reviendrons sur la condition d'originalité lors de l'examen de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. *infra* n° **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**

<sup>2610</sup> Raphaël Hallet est relaxé de la condamnation à une peine d'emprisonnement prononcée contre lui en première instance. La peine d'amende de 1.000 euros du chef des infractions retenues à sa charge, est en revanche maintenue.

<sup>2611</sup> La peine d'emprisonnement prononcée en première instance à l'égard d'Antoine Deltour est ramenée à 6 mois. La peine d'amende de 1.500 euros, du chef des infractions retenues à sa charge, est maintenue.

<sup>2612</sup> Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg, arrêt du 11 janvier 2018 dans le cadre de l'affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur <https://justice.public.lu> (consulté le 2 juillet 2019). Pour un commentaire, voy. M. NELLES, « Le procès Luxleaks, prémices d'un retournement de situation en faveur des lanceurs d'alerte ? », *J.L.M.B.*, n° 38, 2018, pp. 1803-1806 ; Th. POSTIF, « L'affaire Luxleaks. L'extension de la protection des lanceurs

Considérant que « la reconnaissance du statut de lanceur d'alerte doit s'appliquer en principe à toutes les infractions du chef desquelles une personne, se prévalant de l'exercice de son droit garanti par l'article 10 de la Convention, est poursuivie, sous peine de vider la protection devant résulter du statut de lanceur d'alerte de sa substance », la haute juridiction a invalidé l'élément moral requis par le juge luxembourgeois. Il en résulte que le fait justificatif du lanceur d'alerte doit neutraliser l'ensemble des actions composant le processus de dévoilement et ayant donné lieu à des accusations pénales. En revanche, l'arrêt de la Cour d'appel n'est pas remis en cause pour ce qui est des infractions en rapport avec l'appréhension des documents de formation interne téléchargés par Antoine Deltour. Ces documents n'ayant fait l'objet d'aucune divulgation, la Cour de cassation en déduit que « leur appréhension ne tombe pas sous la cause de justification tirée du statut de lanceur d'alerte ».

687. La Cour d'appel luxembourgeoise, selon une nouvelle composition, a réexaminé la condamnation d'Antoine Deltour à la lumière des éléments de droit tranchés par la Cour de cassation. Dans son arrêt du 15 mai 2018, elle neutralise l'ensemble des « faits en rapport avec l'appréhension antérieure des documents de rescrits fiscaux en octobre 2010 à Luxembourg, qualifiée respectivement de vol domestique, de maintien frauduleux dans un système informatique et de blanchiment-détention de l'objet du vol domestique » conformément à l'arrêt de la Cour de cassation<sup>2613</sup>. En revanche, les infractions en rapport avec l'appréhension des documents de formation interne sont établies. La Cour d'appel ordonne cependant la suspension du prononcé pour trois ans mais confirme la décision du tribunal d'arrondissement condamnant Antoine Deltour à payer un euro symbolique à son employeur<sup>2614</sup>.

Son pourvoi en cassation ayant été rejeté en janvier 2018, Raphaël Hallet a décidé de saisir la Cour européenne des droits de l'homme sur la base de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. Sa requête a été acceptée en février 2019. Très attendue par les groupes de soutien du lanceur d'alerte, la décision du juge strasbourgeois permettra, sur le plan juridique, de mieux saisir l'application de la jurisprudence *Guja* dans le domaine fiscal, et ce à la lumière de la Directive sur les secrets d'affaires et de celle sur les lanceurs d'alerte.

688. Bien que les commentateurs, en particulier issus de la société civile, regardent avec défiance la décision des juges luxembourgeois, la saga judiciaire « *Lux Leaks* » nous semble instructive et rassurante à plusieurs égards.

*Primo*, le juge luxembourgeois accueille, au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le statut de lanceur d'alerte en droit luxembourgeois au titre de fait justificatif. Celui-ci annihile le caractère délictueux de « tous les faits incriminés commis dans le même contexte et ayant abouti au lancement de l'alerte ». *Secundo*, la Cour reconnaît que le signalement d'informations d'intérêt public peut justifier la commission d'infractions sachant

---

d'alerte à toutes les infractions qui leur sont reprochées », *Semaine Juridique Entreprise et affaires*, supplément, 2018, n° 13.

<sup>2613</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (5<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mai 2018, affaire dite « LuxLeaks », disponible sur le site [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 3 octobre 2019).

<sup>2614</sup> La Cour d'appel justifie sommairement le maintien de la condamnation comme suit : « Si l'ampleur du trouble causé par l'appréhension des documents internes de la partie civile est évidemment fortement impactée par la constatation qu'elle se résume aux seuls documents de formation tels que visés par l'arrêt de la Cour d'appel du 15 mars 2017, la réalité d'un trouble du moins symbolique reste néanmoins établie ».



qu'en l'espèce Antoine Deltour était soumis à un devoir de secret professionnel et qu'une partie des documents divulgués, les déclarations fiscales, étaient couvertes par le secret professionnel<sup>2615</sup>. *Tertio*, les juges luxembourgeois reconnaissent que l'application de la jurisprudence *Guja* ne dépend pas de la licéité ou de l'illégalité de l'acte ou de la conduite divulguée. Partant, la jurisprudence *Guja* devrait s'appliquer que l'activité de *whistleblowing* porte sur des pratiques illégales, injustes ou immorales.

Aussi avant-gardiste la jurisprudence luxembourgeoise peut-elle paraître, elle n'en montre pas moins que la jurisprudence *Guja* est susceptible d'interprétations variées et contradictoires.

Deux questions devront en particulier être réglées à l'avenir. D'une part, la protection des lanceurs d'alerte s'applique-t-elle au *signalement* d'informations, en tant que manifestation de l'expression du lanceur d'alerte, ou s'étend-elle à l'ensemble des « faits incriminés commis dans le même contexte et ayant abouti au lancement de l'alerte »<sup>2616</sup> ? La seconde option doit être préférée dès lors qu'il s'agit de la seule option capable de garantir une protection effective des lanceurs d'alerte. Cette option est de plus la seule à même de traduire la nature singulière du *whistleblowing*, en général appréhendé comme un processus, et ce que cela soit en droit ou dans un ailleurs du droit<sup>2617</sup>. D'autre part, la notion d'intérêt général va-t-elle jusqu'à exiger que les informations divulguées ne *contribuent* pas seulement à un débat public sur une question d'intérêt général, mais *apportent, relancent ou nourrissent* le débat public (condition d'originalité) ? La seconde acception doit être, de notre point de vue, écartée au motif qu'elle livre une interprétation erronée de la condition d'originalité en droit américain. Trop exigeante, elle risque en outre d'écorner la protection des lanceurs d'alerte.

689. Deux précisions devront en outre encore être apportées par le législateur, européen et/ou national. La première est liée au domaine dans lequel s'inscrit la présente étude : le domaine fiscal. Si les juges luxembourgeois ont reconnu que la jurisprudence *Guja* s'appliquait, que l'activité de *whistleblowing* porte sur des pratiques illégales, injustes ou immorales, il est évident que la protection des lanceurs d'alerte y gagnerait en efficacité si la portée des activités fiscales répréhensibles étaient clarifiées dans un texte de loi. Comme nous l'avons expliqué, la frontière entre ce qui est légal et ce qui ne l'est pas peut être très poreuse dans le domaine fiscal.

La seconde question est liée à l'adoption, dans le même temps, de la directive « secret d'affaires ». Les ATAs ayant été qualifiés comme relevant du « secret d'affaires », des auteurs se sont inquiétés du traitement judiciaire auquel aurait donné lieu l'affaire « *Lux Leaks* » si la directive « secret d'affaires » avait été en vigueur au moment des faits. Cette question est abordée dans le point suivant.

---

<sup>2615</sup> Une autre partie des documents était couverte par le secret d'affaires mais les conditions du délit de violation du secret d'affaires n'étaient pas réunies conformément au droit luxembourgeois.

<sup>2616</sup> Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg, arrêt du 11 janvier 2018, précité

<sup>2617</sup> Sur l'origine, le sens et la portée du *whistleblowing*, voy. *supra* n<sup>os</sup> 241, 247 et 256. Sur sa saisie par le droit, voy. *infra* n<sup>os</sup> 988 et s.

*b) La directive « secret d'affaires »*

690. La directive « secret d'affaires »<sup>2618</sup> harmonise sur le plan civil la protection juridique des informations confidentielles détenues ou produites par une entreprise, tout en garantissant un juste équilibre entre les droits et libertés fondamentales en tension<sup>2619</sup>. Elle a été transposée en droit belge par la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des secrets d'affaires<sup>2620</sup>.

Aux fins de la directive, on entend par « secret d'affaires », « des informations qui répondent à toutes les conditions suivantes: a) elles sont secrètes en ce sens que, dans leur globalité ou dans la configuration et l'assemblage exacts de leurs éléments, elles ne sont pas généralement connues des personnes appartenant aux milieux qui s'occupent normalement du genre d'informations en question, ou ne leur sont pas aisément accessibles; b) elles ont une valeur commerciale parce qu'elles sont secrètes; c) elles ont fait l'objet, de la part de la personne qui en a le contrôle de façon licite, de dispositions raisonnables, compte tenu des circonstances, destinées à les garder secrètes »<sup>2621</sup>. À la lumière des « *trade secrets* » américains, la notion couvre donc des informations très variées, « qui vont des connaissances technologiques aux données commerciales telles que les informations relatives aux clients et aux fournisseurs, les plans d'affaires ou les études et stratégies de marché »<sup>2622</sup>. Elle couvrirait également des informations sensibles et particulièrement importantes sur le plan sociétal, telles que la composition des médicaments et la traçabilité des substances et excipients utilisés dans leur fabrication<sup>2623</sup>.

Adoptée à peine deux mois après que n'éclate le scandale des « *Panama Papers* », la directive « secret d'affaires » a suscité un tollé dans la presse et l'opinion publique<sup>2624</sup>.

Il est vrai que le lanceur d'alerte porte, par définition, atteinte au « secret d'affaires » dès l'instant où il se définit comme un travailleur qui signale ou divulgue des informations *confidentielles* dont il a eu *connaissance sur son lieu de travail* dans un but d'intérêt général<sup>2625</sup>. Les données révélées dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* » portaient précisément sur des données couvertes par le secret d'affaires ou par le secret professionnel.

---

<sup>2618</sup> Directive 2016/943/UE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2016 sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, *J.O.U.E.*, L 157, 15 juin 2016. Ci-après : « directive "secret d'affaires" ».

<sup>2619</sup> V. CASSIERS, « La directive 2016/943/UE du 8 juin 2016 sur les secrets d'affaires », *J.T.*, 2017, p. 385.

<sup>2620</sup> Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des secrets d'affaires, *M.B.*, 14 août 2018.

<sup>2621</sup> Article 2 de la directive « secret d'affaires ». Sur cette définition, voy. not. V. CASSIERS, *op. cit.*, pp. 387-388.

<sup>2622</sup> Communiqué de presse, 3317<sup>e</sup> session du Conseil, « Compétitivité (marché intérieur, industrie, recherche et espace) », PRESSE 308, PR CO 29, Bruxelles, 26 mai 2014, p. 7, disponible sur <http://data.consilium.europa.eu> (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>2623</sup> En ce sens, voy. not. « Lanceuses d'alerte, "les résistantes" » (propos d'A. DUPEREY & M. MARTIN) in 5<sup>e</sup> *Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>2624</sup> Suivie par d'autres journalistes d'investigation, des lanceurs d'alerte et près de 500.000 signatures, la journaliste Elise Lucet a ainsi lancé une pétition en vue de s'opposer à la proposition de directive « secret d'affaires ». La pétition, aujourd'hui fermée, est disponible sur [www.change.org/p/ne-laissons-pas-les-entreprises-dicter-l-info-stop-directive-secret-des-affaires-tradesecrets](http://www.change.org/p/ne-laissons-pas-les-entreprises-dicter-l-info-stop-directive-secret-des-affaires-tradesecrets) (consulté le 22 octobre 2019).

<sup>2625</sup> Sur la notion juridique de « lanceur d'alerte », voy. *infra* n<sup>os</sup> 1019 et s.

Un tel accueil peut malgré tout surprendre dès lors que la directive « secret d'affaires » reconnaît expressément la légitimité du phénomène des lanceurs d'alerte, ce qui représente déjà une avancée notable.

691. L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, a) de la directive « secret d'affaires » précise avant toute chose que la directive ne porte pas atteinte, entre autres, à « l'exercice du droit à la liberté d'expression et d'information établi dans la Charte [des droits fondamentaux de l'Union européenne], y compris le respect de la liberté et du pluralisme des médias ». Or, la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu le droit de signaler des irrégularités sous le prisme de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il s'ensuit que la directive « secret d'affaires » doit être lue sans préjudice de la Directive sur les lanceurs d'alerte, ce que confirme d'ailleurs précisément le considérant n° 74 de la proposition de directive du 23 avril 2018 sur les lanceurs d'alerte. Les deux directives doivent être vues comme complémentaires l'une de l'autre. Cela signifie que le lanceur d'alerte qui dénonce un secret d'affaires doit bénéficier de la protection établie par la Directive sur les lanceurs d'alerte s'il a respecté les conditions fixées par cette dernière.

Quoique la formulation du considérant n° 74 de la proposition de directive était claire, le Parlement européen a jugé utile de préciser plus avant l'articulation entre les deux textes dans son rapport de novembre 2018<sup>2626</sup>. Le texte de directive adopté en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019 et celui adopté par le Conseil le 7 octobre 2019 dédient un long considérant à la problématique, ce qui témoigne de l'attention portée à l'établissement d'un juste équilibre entre les intérêts en présence<sup>2627</sup>.

Ensuite, il faut garder à l'esprit l'article 3, paragraphe 2, de la directive « secret d'affaires » qui énonce que « l'obtention, l'utilisation ou la divulgation d'un secret d'affaires est considérée comme licite dans la mesure où elle est requise ou autorisée par le droit de l'Union ou le droit national ». Or, les directives européennes qui intègrent un dispositif de lancement d'alerte (directives sectorielles et Directive sur les lanceurs d'alerte), de même que les lois nationales qui intègrent un tel dispositif *autorisent* précisément la divulgation de secrets d'affaires lorsque ces secrets couvrent des faits qui relèvent de leur champ d'application<sup>2628</sup>.

Il s'ensuit que la directive « secret d'affaires » n'a vocation à s'appliquer à la dénonciation par un lanceur d'alerte que lorsqu'aucune protection légale n'est prévue. Or, l'article 5 de la directive « secret d'affaires » insère précisément l'activité de *whistleblowing* parmi les hypothèses dans lesquelles les procédures civiles prévues par la directive devront être tenues en échec. Ces hypothèses immunisent, non pas seulement la divulgation, mais aussi l'obtention et l'utilisation du secret d'affaires. Ce faisant, l'article 5 de la directive apaise les craintes – à tout le moins sur le plan civil – que l'affaire « *Lux Leaks* » avait fait naître à propos du champ d'application du statut de lanceur d'alerte<sup>2629</sup>. En outre, nous estimons, selon une interprétation quelque peu subversive, que les autres hypothèses énumérées à l'article 5 de la directive « secret d'affaires » pourraient s'appliquer au cas de la dénonciation par un lanceur d'alerte. Une telle

---

<sup>2626</sup> Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), Commission des affaires juridiques, A8-0398/2018, 26 novembre 2018 (Rapporteur : Virginie Rozière).

<sup>2627</sup> Le considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte reprend *in extenso* le considérant n° 100 de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019.

<sup>2628</sup> Cette interprétation est confirmée par le considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2629</sup> Sur ces craintes, voy. *supra* n° 702.

interprétation nous semble permise dès lors que le lancement d'alerte, notion protéiforme, ne jouit pas d'une définition univoque et abstraite en Europe<sup>2630</sup>.

Dans cet ordre d'idée, on peut voir exprimée dans l'article 5 de la directive « secret d'affaires » la double conception du lancement d'alerte: le lancement d'alerte « démocratique » s'exprime dans les hypothèses « a » et « d » tandis que le lancement d'alerte « managérial » s'exprime dans les hypothèses « b » et « c »<sup>2631</sup>.

Enfin, le considérant n° 14 de la directive mentionne encore que la protection du secret d'affaires couvre les informations pour lesquelles « il existe à la fois un intérêt légitime à les garder confidentiel[le]s et une attente légitime de protection de cette confidentialité ». Il est évident – et c'est un principe qui tend à s'affirmer au sein du Conseil de l'Europe – qu'une entreprise ne peut se voir reconnaître un intérêt légitime à garder secrètes des activités illégales ou immorales<sup>2632</sup>.

692. Nous proposons de décliner, dans les lignes qui suivent, chacune des hypothèses de l'article 5 de la directive et de les interpréter au regard du phénomène des lanceurs d'alerte. L'article 5 de la directive débute en énonçant que : « [L]es États membres veillent à ce qu'une demande ayant pour objet l'application des mesures, procédures et réparations prévues par la présente directive soit rejetée lorsque l'obtention, l'utilisation ou la divulgation alléguée du secret d'affaires a eu lieu dans l'une ou l'autre des circonstances suivantes ». La première hypothèse à devoir capter notre attention est la circonstance « b ». Ensuite, nous suivrons l'ordre du texte.

b) pour révéler une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, à condition que le défendeur ait agi dans le but de protéger l'intérêt public général;

693. Il découle du considérant n° 20 de la directive que l'hypothèse b renvoie expressément aux « activités des lanceurs d'alerte » (« *whistleblowing activity* »). L'expression vise clairement à couvrir les hypothèses de dénonciation révélées par les *media leaks*, et notamment celle des « *Panama Papers* ». Ce n'est effectivement pas un hasard si l'expression « activités de lanceur d'alerte » a été substituée à celle de « dénonciation de dysfonctionnements » le même mois que celui de la révélation des « *Panama Papers* »<sup>2633</sup>. La révision est pertinente puisque

---

<sup>2630</sup> Certains États, comme la France, ont par exemple décidé d'adopter une conception très large de la notion de lanceur d'alerte, l'étendant au-delà de la relation de travail et l'appliquant au signalement de tout fait qui représente une atteinte ou une menace à l'intérêt général (article 6 de la Loi Sapin II).

<sup>2631</sup> Notons que l'auteur de cette distinction, Jean-Philippe Foegle, ne voit traduite la double conception du lancement d'alerte que dans les hypothèses a et b de l'article 5 de la directive « secret d'affaires » (J.-Ph. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 112).

<sup>2632</sup> En ce sens, le Comité des ministres du Conseil de l'Europe observe par exemple que « dans de nombreuses juridictions, les tribunaux ont estimé qu'il ne pouvait y avoir aucune confidentialité en matière d'actes répréhensibles » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 15).

<sup>2633</sup> Considérant n° 20 de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, Résultat de la première lecture du Parlement européen (Strasbourg, du 14 au 17 avril 2016), doc. 7940/16, 21 avril 2016, p. 15.

l'expression « dénonciation de dysfonctionnements » a pu autrefois viser, en langue française, l'alerte interne et/ou externe, à l'exclusion de la dénonciation publique<sup>2634</sup>.

On a pu croire, dans un premier temps, que l'article 5, b), de la directive entraînait « une nette révision à la baisse du niveau de protection octroyé aux lanceurs d'alerte tant par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que par les textes pertinents au sein de l'ONU et du Conseil de l'Europe »<sup>2635</sup>.

L'issue de la saga judiciaire dans l'affaire « *Lux Leaks* » de même que l'adoption d'une Directive sur les lanceurs d'alerte permettent néanmoins de relativiser les premières critiques dont cette disposition a fait l'objet.

Le champ d'application des signalements protégés semble, en effet, correspondre au champ d'application du *whistleblowing*. La notion d'« acte répréhensible », utilisée entre autres par le Conseil de l'Europe<sup>2636</sup> et le Parlement européen<sup>2637</sup>, permet d'intégrer les développements au sujet de la dénonciation éthique. La faute et l'activité illégale sont, quant à elles, traditionnellement visées par la dénonciation légale. Dans le prolongement des travaux du Conseil de l'Europe, le contrevenant est de plus protégé dès l'instant où il avait « toutes les raisons de croire, de bonne foi, que son comportement satisfaisait aux critères appropriés énoncés dans la [...] directive »<sup>2638</sup>. On a pu critiquer l'absence de renversement exprès de la charge de la preuve en faveur du lanceur d'alerte. Une telle critique ne s'avère aujourd'hui plus pertinente<sup>2639</sup> dès lors qu'un tel renversement est prévu par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2640</sup>, laquelle doit être lue conjointement avec la directive « secret d'affaires »<sup>2641</sup>.

694. Il n'empêche que quelques zones d'ombre demeurent et celles-ci pourraient considérablement nuire à l'efficacité de la protection des lanceurs d'alerte. On s'interroge tout d'abord sur la notion d'« intérêt public général ». L'expression « intérêt public général » ne

---

<sup>2634</sup> En 2006, le Groupe de l'article 29 a ainsi pu utiliser l'expression « dénonciation des dysfonctionnements » pour désigner l'alerte interne. Voy. G29, Avis 1/2006 du 1<sup>er</sup> février 2006 relatif à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière, WP 117.

<sup>2635</sup> Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 150-151.

<sup>2636</sup> L'expression est notamment utilisée dans la Recommandation CM/Rec (2014)7 pour désigner les faits qui représentent une atteinte ou une menace à l'intérêt général.

<sup>2637</sup> Le Parlement européen se réfère entre autres aux « actes répréhensibles » dans sa Résolution du 24 octobre 2017, les distinguant des « actes illégaux » et des « fautes professionnelles » (Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017).

<sup>2638</sup> Considérant n° 20 de la directive « secret d'affaires ».

<sup>2639</sup> En ce sens, voy. N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 395.

<sup>2640</sup> Article 21, § 5 et considérant n° 93 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2641</sup> Considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

figurait, ni dans la proposition de directive<sup>2642</sup>, ni dans le rapport du Parlement européen<sup>2643</sup>. Les deux textes renvoyaient à la notion plus commune d'« intérêt public ».

En croisant les notions communes d'intérêt public et d'intérêt général, le législateur européen a-t-il voulu renvoyer à un « super » intérêt public ? On en doute. Selon une première interprétation, on peut penser que la notion intègre le « test d'intérêt public » prévu dans le *Public Interest Disclosure Act 1998*, mais dont l'efficacité a fortement été décriée en pratique<sup>2644</sup>. Comment définir l'intérêt général/public en droit européen ?<sup>2645</sup>

Sans doute n'est-il pas anodin que la notion d'« intérêt public général » soit apparue alors que le Règlement général sur la protection des données (RGPD)<sup>2646</sup>, qui comporte cette même notion en son article 23, était sur le point d'être adopté<sup>2647</sup>. Faut-il alors en déduire que la notion d'intérêt public général doit être interprétée dans les mêmes termes ? Une interprétation conciliante ne serait pas dénuée de pertinence dès lors que les deux dispositions – article 23 du RGPD et l'article 5, b), de la directive « secret d'affaires » – visent toutes deux à « affaiblir » le secret en Europe : d'un côté, le secret de la vie privée, de l'autre côté, le secret d'affaires. Cette interprétation est confortée par l'affirmation, en doctrine, selon laquelle l'article 23 du RGPD tire sa filiation de l'article 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH<sup>2648</sup> qui se rapportent tous deux aux conditions de limitation du droit à la vie privée et du droit à la protection des données à

---

<sup>2642</sup> Article 4.2, b), de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites, COM(2013) 813 final, 28 novembre 2013.

<sup>2643</sup> Article 4, b), du projet de résolution législative du Parlement européen sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites (COM(2013)0813 – C8-0431/2013 – 2013/0402(COD)), 22 juin 2015. Le considérant n° 23 du projet de résolution législative renvoie cependant à un « intérêt public supérieur »

<sup>2644</sup> En ce sens, voy. J.-P. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 118.

<sup>2645</sup> Sur ces questions, voy. not. T. APLIN, « A Critical Evaluation of the Proposed EU Trade Secrets Directive », *King's College London Law School*, Research Paper Nbr 2014-25, July 2014, disponible sur <https://papers.ssrn.com> (consulté le 31 janvier 2018).

<sup>2646</sup> Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016. Ci-après : « RGPD ». Notons que la notion d'« intérêt public général » est aussi apparue en cours de débat dans le texte du Règlement général sur la protection des données. Elle ne figurait pas dans la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (règlement général sur la protection des données), COM(2012) 11 final, 25 janvier 2012.

<sup>2647</sup> Article 5, b), de la résolution législative du Parlement européen du 14 avril 2016 sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites (COM(2013)0813 – C7-0431/2013 – 2013/0402(COD)), 14 avril 2016. Les deux textes ont été adoptés à quelques mois d'intervalle. Le RGPD a été adopté le 27 avril 2016 tandis que la directive « secret d'affaires » a été adoptée le 8 juin 2016.

<sup>2648</sup> T. TOMBAL, « Les droits de la personne concernée dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 541, n° 194.

caractère personnel<sup>2649</sup>. Ce faisant, l'interprétation donnée à ces dispositions, respectivement par la Cour de Luxembourg et par la Cour de Strasbourg, devrait pouvoir être appliquée par analogie à l'article 23 du RGPD et par extension à l'article 5, b), de la directive « secret d'affaires ».

Dans le prolongement de cette deuxième voie d'interprétation, une troisième voie d'interprétation serait d'y voir la contraction de la condition de « débat *public* sur des questions d'intérêt *général* » appréciée par la Cour européenne des droits de l'homme dans le cadre de sa jurisprudence relative au droit à la liberté d'expression, à la liberté de la presse et aux *whistleblowing cases*<sup>2650</sup>. Une telle interprétation ne tient cependant la route qu'en cas de dénonciation publique, ce qui représente la forme de signalement la plus préjudiciable pour le détenteur du secret d'affaires.

695. Une seconde zone d'ombre surgit à la lecture combinée de la directive « secret d'affaires » avec celle sur les lanceurs d'alerte. Cette lecture conduit à circonscrire les activités de *whistleblowing* aux faits découverts dans le contexte de la relation de travail. Or, une personne peut découvrir une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale en dehors du contexte de sa relation de travail<sup>2651</sup>. C'est spécialement le cas en matière de corruption comme le souligne l'Organisation des Nations Unies qui adopte dans ce cadre une interprétation holistique de la notion de « lanceur d'alerte »<sup>2652</sup>. Un tel cas de figure devrait néanmoins être couvert par l'hypothèse « a » de l'article 5 de la directive « secret d'affaires » qui porte sur la liberté d'expression.

Quoi qu'il en soit, si on illustre l'hypothèse b au regard de l'affaire « *Lux Leaks* », il est permis de penser qu'Antoine Deltour bénéficierait de la clause prévue par l'article 5, b), de la directive « secret d'affaires » si les faits devaient avoir lieu aujourd'hui<sup>2653</sup>. En effet, le protagoniste a agi dans le but de permettre à Edouard Perrin de « préparer un documentaire consacré à l'optimisation fiscale internationale afin de dévoiler et de dénoncer la pratique luxembourgeoise systémique des ATAs qui permettent aux sociétés multinationales d'optimiser la charge fiscale. Il entendait provoquer le débat public sur un système qu'il réprouvait. [...] Il est également acquis en cause qu'il n'a tiré aucun profit de cette révélation. ». De l'absence de dol spécial au sens du Code pénal luxembourgeois<sup>2654</sup>, on peut en tirer un argument en faveur de l'existence d'un but d'intérêt public général. De plus, la révélation litigieuse portait bien sur

---

<sup>2649</sup> Articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (2012/C 326/02), *J.O.U.E.*, C 326, 26 octobre 2012 ; article 8, § 1<sup>er</sup>, de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales signée à Rome le 4 novembre 1950.

<sup>2650</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, §§ 53-56.

<sup>2651</sup> C'est d'ailleurs pour cette raison que le législateur français entend largement la notion de « lanceur d'alerte » (article 6 de la Loi Sapin II).

<sup>2652</sup> Sur la régulation de la dénonciation par l'ONU, voy. *supra* n° 622.

<sup>2653</sup> Notons que les journalistes et le milieu associatif sont, à ce sujet, nettement plus réservés (« Journalisme en péril, journalisme en question » in 5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>2654</sup> Pour qu'il y ait infraction à l'article 309 du Code pénal luxembourgeois, il faut « une utilisation ou la divulgation (1) méchante (2) dans l'un des buts énumérés par la loi (3) d'un secret de fabrication ou d'affaires (4) par une personne employée ou anciennement employée (5). Ces buts sont les suivants : « soit dans un but de concurrence, soit avec l'intention de nuire, soit avec l'intention de se procurer un avantage illicite » (Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « LuxLeaks », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017)).

des actes répréhensibles étant entendu que l'optimisation fiscale représente, aux yeux d'une classe politique grandissante, une menace pour l'intérêt public.

a) pour exercer le droit à la liberté d'expression et d'information établi dans la Charte, y compris le respect de la liberté et du pluralisme des médias;

696. Cette première hypothèse peut couvrir la révélation publique effectuée par l'intermédiaire d'un journaliste. À la lecture du considérant n° 19, qui rappelle l'importance de préserver « l'exercice du droit à la liberté d'expression et d'information, qui englobe la liberté et le pluralisme des médias, comme le prévoit l'article 11 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après dénommée « Charte »), [...] notamment en ce qui concerne le journalisme d'investigation et la protection des sources des journalistes », on pourrait penser que cette hypothèse ne s'applique pas aux lanceurs d'alerte, mais c'est là oublier qu'un lanceur d'alerte peut constituer, lorsqu'il s'adresse anonymement ou confidentiellement à un journaliste<sup>2655</sup>, une « source journalistique » aux yeux de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>2656</sup>.

Comme suggéré plus haut, cette première hypothèse devrait également couvrir l'hypothèse où une personne révèle une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale en dehors du contexte de sa relation de travail. L'article 10 de la CEDH protège en effet le droit de tout individu de dénoncer des irrégularités.

Des auteurs ont cependant noté que cette hypothèse générale pouvait manquer de cohérence dès l'instant où l'article 1<sup>er</sup> de la directive « secret d'affaires » exclut le droit à la liberté d'expression de son champ d'application<sup>2657</sup>. En toute hypothèse, cela revient toutefois à exclure – directement ou indirectement par le biais d'une clause expresse – de la protection du secret d'affaires les hypothèses où la violation du secret d'affaires procède de l'exercice de la liberté d'expression au sens de l'article 11 de la Charte des droits fondamentaux tel que lu à la lumière de l'article 10 de la CEDH.

c) la divulgation par des travailleurs à leurs représentants dans le cadre de l'exercice légitime par ces représentants de leur fonction conformément au droit de l'Union ou au droit national, pour autant que cette divulgation ait été nécessaire à cet exercice;

697. Cette troisième hypothèse pourrait couvrir l'hypothèse du signalement auprès des organes de concertation sociale (délégué du personnel, Conseil d'Entreprise et Comité pour la

---

<sup>2655</sup> En ce sens, voy. le considérant 10<sup>ter</sup> du compromis de la présidence qui précise, à la différence de la directive finalement adoptée, que « les médias rendent souvent publiques des données ou informations publiques [...] considérées comme un secret d'affaires par une autre partie mais dont la publication pourrait être d'intérêt général. En conséquence, il est important que les mesures et réparations prévues ne restreignent pas l'exercice de la liberté d'expression et d'information (qui englobe la liberté des médias et leur pluralisme, comme prévu à l'article 11 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne), dès lors qu'il est légitime » (Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites – Orientation générale, Dossier interinstitutionnel: 2013/0402 (COD), 7 mai 2014, 9475/14).

<sup>2656</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Görmüs*, précité, § 60. Sur le sujet, voy. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 99, n° 4.

<sup>2657</sup> En ce sens, voy. V. CASSIERS & A. STROWEL, « La directive du 8 juin 2016 sur la protection des secrets d'affaires », in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 67.



Prévention et la Protection au Travail) et des syndicats<sup>2658</sup>. Des auteurs estiment que devraient figurer parmi les révélations protégées par le lancement d'alerte les signalements effectués auprès des syndicats<sup>2659</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte identifie à demi-mot les syndicats parmi les récepteurs de la divulgation publique<sup>2660</sup>. Ces derniers peuvent effectivement offrir une assistance utile aux lanceurs d'alerte et servir d'intermédiaires, voire de filtres vis-à-vis des autorités étatiques<sup>2661</sup>. Bien plus, ils peuvent servir de boucliers dès l'instant où, à la différence des travailleurs ordinaires<sup>2662</sup>, les délégués syndicaux et les représentants du personnel jouissent d'une protection particulière lorsqu'ils exercent leur liberté d'expression<sup>2663</sup>. Ce rôle d'intermédiaire cadre autant avec la mission des syndicats qu'avec la tradition juridique qui accompagne la dénonciation en France et en Belgique et qui consiste, comme nous l'avons noté, à confier la défense de l'intérêt collectif à une fonction spécialement instituée plutôt qu'à une personne privée. En ce sens, l'article 6, 5°, de la loi du 8 avril 1965 instituant les règlements de travail<sup>2664</sup> énonce également que le règlement de travail doit obligatoirement mentionner les droits et obligations du « personnel de surveillance ». Il en résulte que la surveillance et le contrôle des travailleurs incombe à un personnel spécifique. Elle ne procède point, dans notre tradition juridique, d'une surveillance mutuelle<sup>2665</sup>.

d) aux fins de la protection d'un intérêt légitime reconnu par le droit de l'Union ou le droit national ».

698. L'article 5, d), de la directive établit une exception générale permettant au juge d'arbitrer entre les droits et libertés en présence. Concrètement, la divulgation d'un secret d'affaires ne peut pas être sanctionnée dès lors qu'elle est intervenue « aux fins de la protection d'un intérêt légitime reconnu par le droit de l'Union ou le droit national ». Par « intérêt légitime », il faut entendre le respect des droits et libertés fondamentaux « dont la liberté d'expression et d'information »<sup>2666</sup>, ainsi que de l'intérêt public, sachant que celui-ci recouvre, entre autres, « la

---

<sup>2658</sup> Sur la dénonciation en droit social belge, voy. *infra* n°s 755 et s. (dénonciation d'infractions). Voy. aussi n°s 791 et s. (dispositifs d'alerte).

<sup>2659</sup> En ce sens, voy. not. R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, « Going public : Researching external whistleblowing in a new media age » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 251. Voy. aussi Groupe des Verts/ALE du Parlement européen, Draft directive « Whistleblower protection in the public and private sector in the European Union », 23 April 2016, under embargo until Tuesday 3rd may at 12:00, article 5.

<sup>2660</sup> La Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît que les syndicats peuvent recevoir des alertes pour le compte de l'employeur (considérant n° 54 de la Directive sur les lanceurs d'alerte). Sur cette question, voy. *infra* n° **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**

<sup>2661</sup> Voy. not. la résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017, § 53.

<sup>2662</sup> Le travailleur « ordinaire » est soumis à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur. Le travailleur « professionnel » est, en sus de ces obligations, tenu à une obligation de secret professionnel, ou à tout le moins à une obligation de confidentialité renforcée.

<sup>2663</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, pp. 489-490. Voy. aussi *infra* n°s 791 et s.

<sup>2664</sup> *M.B.*, 5 mai 1965.

<sup>2665</sup> Sur le personnel de surveillance, voy. C. DELPORTE & A. PIRLET, « La surveillance au travail et le personnel pour l'exercer. Le personnel de surveillance – Ses droits et ses obligations » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, pp. 287-313.

<sup>2666</sup> Amendement n° 5 proposé par la commission de l'industrie, de la recherche et de l'énergie, mais non repris dans le texte final de la directive (Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur

sécurité publique, la protection des consommateurs, la santé publique et la protection de l'environnement »<sup>2667</sup>.

La protection de ces enjeux a, plusieurs fois, animé l'action publique d'un lanceur d'alerte. On pense, par exemple, à Irène Frachon qui a publié un livre dénonçant les effets dangereux du médicament *Mediator*<sup>2668</sup>. Ce scandale a mené en France à d'importantes réformes législatives dans le domaine de l'alerte<sup>2669</sup>.

Cette dernière hypothèse pourrait donc englober le signalement public effectué directement par une personne privée (parfois qualifiée par l'opinion publique de « lanceur d'alerte ») au travers, par exemple, d'un blog ou d'un livre, lorsqu'une telle hypothèse ne serait pas couverte par l'hypothèse générale de l'exercice du droit à la liberté d'expression (article 5, a) de la directive).

699. En conclusion, il apparaît que la directive « secret d'affaires », lue à la lumière de la Directive sur les lanceurs d'alerte et de la jurisprudence strasbourgeoise, traduit un équilibre apparemment satisfaisant entre le droit des entreprises de conserver certaines informations confidentielles, en raison de leur intérêt concurrentiel, et le droit du public de savoir. Si la presse a pu réserver un très mauvais accueil à la proposition de directive, son plaidoyer a certainement contribué à l'équilibre aujourd'hui atteint dans le texte adopté.

Ceci étant, il faut concéder que l'équilibre mis en place est, à ce stade, purement théorique. En pratique, il est fort probable qu'il reviendra au juge de veiller à la réalisation du juste équilibre ménagé par le législateur étant entendu qu'une multinationale disposera d'une capacité financière plus grande pour se défendre en justice qu'un journaliste ou un lanceur d'alerte<sup>2670</sup>. La directive « secret d'affaires » donne donc l'impression de fournir un moyen d'attaque à une partie qui se trouve déjà en position de force, ce qui est difficilement acceptable pour les journalistes et la société civile<sup>2671</sup>. Ces derniers sont d'autant plus inquiets que l'arbitrage a été confié à un juge commercial et non à un juge spécialisé en droit de la presse<sup>2672</sup>. Du reste, il faut être attentif au fait que l'article 5 de la directive « secret d'affaires » ne fait obstacle qu'aux procédures civiles intentées sur la base de la directive précitée. Les États membres sont libres de durcir la protection pénale du secret d'affaires.

---

la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulgués (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites (COM(2013)0813 – C7-0431/2013 – 2013/0402(COD)), A8-0199/2015, 22 juin 2015, p. 49).

<sup>2667</sup> Considérant n° 21 de la directive « secret d'affaires ». En ce sens, voy. aussi la définition de l'intérêt général donnée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe dans le cadre du lancement d'alerte : Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Principe 2.

<sup>2668</sup> I. FRACHON, *Mediator 150 mg, Combien de morts ?*, Brest, Dialogues, 2010.

<sup>2669</sup> Sur ces réformes, voy. *supra* n° 579.

<sup>2670</sup> À cet égard, il faut souligner que le journaliste et le lanceur d'alerte ne se trouvent pas sur pied d'égalité. Outre la protection juridique accordée aux journalistes au regard de la liberté de la presse, ces derniers ne doivent pas assumer personnellement les frais de justice, supportés par leur éditeur, sauf lorsqu'ils sont attaqués personnellement, ce qui est rare.

<sup>2671</sup> En ce sens, voy. not. (« Journalisme en péril, journalisme en question » (propos de M.-C. BLANDIN) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>2672</sup> Si le constat est formulé en France, il peut être émis en Belgique puisque le Code judiciaire confie au tribunal de l'entreprise les demandes relatives à l'obtention, l'utilisation ou la divulgation illicite des secrets d'affaires, sans préjudice des compétences du tribunal du travail (article 574, 22° du Code judiciaire).

700. Dans la doctrine, on a pu nourrir l'espoir que le législateur national tire parti de la transposition de la directive « secret d'affaires » pour adopter une protection spécifique des lanceurs d'alerte qui divulguent des secrets d'affaires<sup>2673</sup>. La directive permet en effet aux États membres de prévoir une protection des secrets d'affaires plus étendue que celle requise par la directive, mais celle-ci doit se faire dans le respect entre autres des exceptions prévues à l'article 5<sup>2674</sup>. En tout état de cause, la façon dont le lancement d'alerte est conçu dans le cadre d'une procédure pour violation du secret d'affaires doit être conforme avec la façon dont elle est entendue dans la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>2675</sup>.

Malheureusement, aucune clarification n'a été apportée par la loi du 30 juillet 2018 qui transpose en droit belge la directive « secret d'affaires ». Il ne s'agit que d'un simple copier-coller du texte de la directive. Dans l'attente d'une intervention législative, il incombera au juge national, et *in fine* européen, de garantir la protection du lanceur d'alerte qui divulgue un secret d'affaires dans un but d'intérêt public général.

### *B. La Directive sur les lanceurs d'alerte*

701. Fervent défenseur de la cause des lanceurs d'alerte, le Parlement européen a plusieurs fois invité, au travers de diverses résolutions et recommandations, la Commission à présenter une proposition législative visant à mettre en place un programme européen efficace et complet pour protéger les lanceurs d'alerte<sup>2676</sup>. Il invite également régulièrement les États membres à assurer une protection adéquate et efficace en droit interne<sup>2677</sup>.

La Commission a présenté un instrument horizontal le 23 avril 2018<sup>2678</sup>. La proposition de directive a été soumise à un examen minutieux de la part du Parlement européen qui a rendu un

---

<sup>2673</sup> Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques ... », *op.cit.*, pp. 150-151 ; V. CASSIERS & A. STROWEL, *op. cit.*, pp. 93-94.

<sup>2674</sup> Article 1.1, alinéa 2, de la directive « secret d'affaires ».

<sup>2675</sup> Article 21, § 7, alinéa 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 98 de la directive précitée.

<sup>2676</sup> Voy. spéc. résolution du Parlement européen sur la criminalité organisée, la corruption et le blanchiment de capitaux: recommandations sur des actions et des initiatives à entreprendre (rapport final) (2013/2107(INI)), P7\_TA(2013)0444, 23 octobre 2013, §§ 14-15; résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2015/2066(INI)), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, § 144 ; résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission en vue de favoriser la transparence, la coordination et la convergence des politiques en matière d'impôt sur les sociétés au sein de l'Union (2015/2010(INL)), P8\_TA(2015)0457, 16 décembre 2015, recommandation A7; résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)), Commission TAXE 2, P8\_TA(2016)0310, 6 juillet 2016, § 46 ; résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0022, 14 février 2017, § 2.

<sup>2677</sup> Voy. not. la résolution du Parlement européen du 23 octobre 2013, précitée, §§ 14 et 73 ; résolution du Parlement européen du 14 février 2017, précitée, §§ 6-8.

<sup>2678</sup> Pour un bref commentaire de la proposition de directive sur les lanceurs d'alerte, voy. not. D. KAFTERANIS, « Protection of Whistleblowers in the European Union: The Promising Parliament Resolution and the Challenge for the European Commission », *Oxford Business Law Blog*, 14 December 2017, disponible sur [www.law.ox.ac.uk](http://www.law.ox.ac.uk) (consulté le 30 juin 2019).

rapport détaillé au mois de novembre 2018<sup>2679</sup>. Le Conseil et le Parlement européen sont parvenus à un consensus au mois de mars 2019<sup>2680</sup>, lequel s'est concrétisé par l'adoption d'un texte, le 16 avril 2019, par le Parlement européen réuni en séance plénière<sup>2681</sup>. Par lettre du 15 mars 2019, le Conseil a pris l'engagement d'approuver la position du Parlement européen en première lecture, conformément à l'article 294, paragraphe 4, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Il fallait donc s'attendre à ce que le texte de la directive corresponde à la position adoptée par le Parlement européen le 16 avril 2019. L'adoption définitive du texte par le Conseil a eu lieu le 7 octobre 2019. Le texte final de la directive a été publié au *Journal Officiel de l'Union européenne* le 26 novembre 2019. Il comporte quelques corrections qui, bien que formelles, ne sont pas anodines comme nous le montrerons<sup>2682</sup>.

Les États membres sont désormais tenus de mettre en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive au plus tard le 17 décembre 2021<sup>2683</sup>.

702. À ce stade de l'étude, nous souhaitons revenir sur la genèse du texte (a), la problématique de sa base juridique (b) et ses objectifs (c). Nous réservons l'examen de son champ d'application, de ses normes et de sa portée en droit fiscal pour le titre suivant qui porte sur la réception en droit belge du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale.

#### *a) La genèse de la directive*

703. Parmi les textes publiés par le Parlement, les travaux de la commission mise en place à la suite de l'affaire « *Lux Leaks* » dite « Commission sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet » et de la commission instituée à la suite de l'affaire des « *Panama Papers* », dite « Commission d'enquête chargée d'investiguer sur les infractions et la mauvaise gestion alléguées dans l'application du droit de l'Union en rapport avec le blanchiment d'argent, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (PANA) »<sup>2684</sup>, ont particulièrement œuvré à l'élaboration d'un cadre commun à l'alerte fiscale en Europe. Les rapports finaux adoptés par les deux commissions insistent tous deux sur la nécessité de protéger juridiquement les lanceurs d'alerte compte tenu du rôle crucial qu'ils jouent dans la détection des mécanismes

---

<sup>2679</sup> Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), Commission des affaires juridiques, A8-0398/2018, 26 novembre 2018.

<sup>2680</sup> « Mieux protéger les lanceurs d'alerte: le Conseil confirme l'accord avec le Parlement », Communiqué de presse, 15 mars 2019, disponible sur [www.consilium.europa.eu](http://www.consilium.europa.eu) (consulté le 28 septembre 2019).

<sup>2681</sup> Résolution législative du Parlement européen sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(COD)), P8\_TA-PROV(2019)0366, 16 avril 2019. Pour un bref commentaire de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019, voy. V. ABAZI, « New EU Directive on Whistleblower Protection », *EU Law Analysis*, 23 avril 2019, disponible sur <https://eulawanalysis.blogspot.com> (consulté le 30 avril 2019).

<sup>2682</sup> Par exemple, l'expression « informateur », qui visait à traduire en droit l'expression « lanceur d'alerte », a été délaissée pour celle d'« auteur de signalement ».

<sup>2683</sup> Article 26, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. En ce qui concerne les entités juridiques du secteur privé comptant 50 à 249 travailleurs, les États membres disposent toutefois d'un délai plus long, qui s'étend jusqu'au 17 décembre 2023, pour se conformer à l'obligation d'établir des canaux de signalement interne (article 26, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>2684</sup> La commission a été instituée par le Parlement le 8 juin 2016.

de blanchiment d'argent, de corruption, de fraude, de planification fiscale agressive et autres pratiques occultes<sup>2685</sup>. La Commission PANA met en exergue le soutien apporté par les syndicats et les organisations de la société civile aux lanceurs d'alerte et le travail conséquent réalisé par les journalistes d'investigation, spécialement l'International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ).

Dans une résolution du 24 octobre 2017, le Parlement invite de surcroît la Commission à « mettre en place d'urgence un cadre horizontal global qui, en établissant des droits et obligations, protège efficacement les lanceurs d'alerte dans les États membres de l'Union, ainsi qu'au sein des institutions, des autorités et des organes de l'Union »<sup>2686</sup>. Une proposition législative horizontale est fermement attendue d'ici la fin de l'année 2017<sup>2687</sup>. Certes, la Cour européenne des droits de l'homme peut se prévaloir d'une jurisprudence constante relative aux lanceurs d'alerte. Il n'empêche que la protection des lanceurs d'alerte devrait être garantie par la loi<sup>2688</sup>. Le Parlement européen fournit à cet effet une série de principes directeurs qui s'inspirent des principes établis par des organisations internationales telles que le Conseil de l'Europe et l'OCDE, ainsi que de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en la matière.

704. Soucieuse de répondre aux sollicitations du Parlement<sup>2689</sup>, la Commission européenne a lancé une consultation publique sur la protection des lanceurs d'alerte du 3 mars 2017 au 29 mai 2017<sup>2690</sup>. Réalisée sous la coordination de la DG JUST, cette consultation visait principalement à se prononcer sur le choix d'un instrument général horizontal ou sur le maintien d'instruments sectoriels, et sur le contenu d'un instrument horizontal, le cas échéant. Une seconde consultation a suivi de près la première, cette fois-ci axée sur les entreprises et les administrations, désormais tenues en vertu de la Directive sur les lanceurs d'alerte de mettre en place des dispositifs d'alerte.

La Commission a reçu 5 707 réponses<sup>2691</sup>. Parmi elles, 97 % (5 516) provenaient de personnes ayant répondu en tant de particuliers. Les 3 % restant venaient de répondants agissant pour le compte d'une organisation (191 réponses). 2/3 des répondants venait d'Allemagne et de France. Les réponses en provenance d'Espagne représentent 7 % du total, l'Italie et la Belgique représentent 5 % chacune et l'Autriche 6 %. Les réponses restantes sont réparties à travers les

---

<sup>2685</sup> Rapport sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (2016/2038(INI)) par J. Kofod & M. Theurer (rapp.), Commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (TAXE 2), A8-0223/2016 29 juin 2016, considérant BD, §§ 16, 47-49 ; Report on the inquiry into money laundering, tax avoidance and tax evasion (2017/2013(INI)) by P. Ježek & J. Kofod (rapp.), Committee of Inquiry to investigate alleged contraventions and maladministration in the application of Union law in relation to money laundering, tax avoidance and tax evasion, A8-0357/2017, 16 novembre 2017, considérants H, I, J, K, L et section 5 (§§ 171-174).

<sup>2686</sup> Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017, considérant AJ. Pour un bref commentaire de cette résolution, voy. D. KAFTERANIS, « Protection of Whistleblowers in the European Union ... », *op. cit.*

<sup>2687</sup> Résolution du Parlement européen du 24 octobre 2017, *précitée*, § 1.

<sup>2688</sup> Résolution du Parlement européen du 24 octobre 2017, *précitée*, considérant W.

<sup>2689</sup> « Justice fiscale: La Commission présente les prochaines mesures visant à accroître la transparence fiscale et à lutter contre les pratiques fiscales abusives », Communiqué de presse, Strasbourg, 5 juillet 2016, disponible sur <https://europa.eu> (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>2690</sup> « Public consultation on whistleblower protection », disponible sur [http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item\\_id=54254](http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item_id=54254) (consulté le 8 mars 2017).

<sup>2691</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, pp. 6-7.

autres États membres. Presque tous les participants (99,4 %) sont d'accord avec le fait que les lanceurs d'alerte devraient être protégés et 96 % manifestent un fort soutien à l'établissement de standards minimums juridiquement contraignants à propos de la protection des lanceurs d'alerte en droit de l'Union.

Les questions spécifiques relatives à la dénonciation fiscale ont fait l'objet d'une consultation spéciale organisée par la DG TAXUD auprès des membres de la *Platform on Tax Good Governance* du 15 juin au 14 juillet 2017<sup>2692</sup>. La Plateforme pour une bonne gouvernance fiscale, qui réunit des experts issus du monde des affaires, de la fiscalité et de la société civile, assiste la Commission européenne dans le développement d'initiatives visant à promouvoir la bonne gouvernance fiscale dans les pays tiers, à lutter contre la planification fiscale agressive et à identifier et résoudre les cas de double imposition<sup>2693</sup>. La consultation vise en particulier à trancher l'épineuse question de savoir si la protection des lanceurs d'alerte doit s'étendre, au-delà de la fraude fiscale, à l'évasion fiscale qui est, en règle, légale<sup>2694</sup>. Le document de travail relatif à la consultation au sein de la Plateforme souligne que l'existence de législations disparates quant à la protection des lanceurs d'alerte fiscale affecte le concept de « *level-playing field* »<sup>2695</sup> au sein du marché intérieur, ce qui peut menacer la concurrence de même que les intérêts financiers des États membres et de l'Union. Le constat vaut en particulier pour les multinationales dont certaines filiales pourraient être établies dans des États membres qui prévoient une protection tandis que d'autres pourraient se trouver dans des États membres qui n'en possèdent pas<sup>2696</sup>. Dans un tel contexte, la protection adéquate des lanceurs d'alerte fiscale devrait contribuer à la prévention et à la lutte de la fraude fiscale, de l'évasion fiscale et de la corruption, renforçant la responsabilité sociale d'entreprise et le respect des lois (*compliance*), assurant une concurrence plus saine et une plus grande confiance des investisseurs dans le marché intérieur.

Les réponses fournies par les membres de la *Platform* au questionnaire ne sont pas publiques, mais leur synthèse se retrouve condensée dans les documents préparatoires annexés à la proposition de directive du 23 avril 2018.

---

<sup>2692</sup> European Commission, Platform for Tax Good Governance, The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC: Platform/28/2017/EN, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platform\\_wistlebolowers.docx.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_wistlebolowers.docx.pdf) (consulté le 19 février 2018).

<sup>2693</sup> « Platform for Tax Good Governance », Site Internet de la Commission européenne, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_en) (consulté le 27 septembre 2019).

<sup>2694</sup> European Commission, Summary Record of the Meeting of the Platform for Tax Good Governance held in Brussels on 15 June 2017, Brussels, TAXUD/D1/AC/lr (2017) taxud.d.1(2017)4884451, p. 7, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/platform\\_summary\\_record.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/platform_summary_record.pdf) (consulté le 27 septembre 2019).

<sup>2695</sup> Très sollicité lors des discussions de la Commission parlementaire « *Panama Papers* », le concept de « *level playing field* » exprime la mise en place de règles du jeu équitables dans le domaine fiscal au sein du marché intérieur, mais aussi en dehors des frontières de l'Union (voy. not. Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 42).

<sup>2696</sup> European Commission, Platform for Tax Good Governance, The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC: Platform/28/2017/EN, *op. cit.*, p. 2.

La mise en place de deux consultations distinctes, la première sous la supervision de la DG JUST, la seconde sous la supervision de la DG TAXUD, atteste une nouvelle fois de la spécificité de la matière fiscale s'agissant de la problématique de la dénonciation, en ce compris par un lanceur d'alerte.

À l'issue de ces consultations, la Commission européenne s'est dirigée, comme annoncé, vers la rédaction d'un instrument horizontal qu'elle a présenté le 23 avril 2018.

### *b) La base juridique de l'action de l'Union européenne*

705. La première pierre d'achoppement à laquelle la Commission européenne s'est heurtée est la base juridique permettant à l'Union européenne d'élaborer une réglementation globale du lancement d'alerte<sup>2697</sup>. À quel titre, en vertu de quelle base juridique, l'Union européenne pourrait-elle décider de réglementer la dénonciation en Europe ? Au final, la Commission n'a eu d'autre choix que de fonder son action sur une multitude d'articles. La proposition de directive est ainsi « fondée sur les articles 16, 33, 43, 50, l'article 53, paragraphe 1<sup>er</sup>, ainsi que les articles 62, 91, 100, 103, 109, 114, 168, 169, 192, 207 et 325 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et l'article 31 du traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique (traité Euratom). Ces articles fournissent la base légale pour renforcer l'application du droit de l'Union »<sup>2698</sup>. Parmi ces dispositions, l'article 114 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne occupe une place centrale en ce qu'il constitue la base juridique appropriée pour adopter les mesures nécessaires à l'établissement et au fonctionnement du marché intérieur<sup>2699</sup>. Or il paraît acquis que la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union contribue à la réalisation du marché intérieur, apportant « aux citoyens de l'Union une valeur ajoutée en améliorant la qualité et la sécurité des biens et des services, en garantissant des normes élevées de santé publique et de protection de l'environnement ainsi que la libre circulation des données à caractère personnel »<sup>2700</sup>.

Le domaine fiscal a particulièrement fait l'objet de discussions. La Directive sur les lanceurs d'alerte ne peut, en effet, être appliquée de façon uniforme parmi les États membres que si les infractions de fraude fiscale et d'abus fiscal, combattues par la directive, reçoivent, dans le contexte transfrontière et de l'impôt des sociétés, une définition harmonisée. Tel n'est pourtant pas le cas actuellement<sup>2701</sup>. Au demeurant, la Directive sur les lanceurs d'alerte est soumise à la procédure ordinaire, qui requiert une majorité qualifiée, alors que la fiscalité requiert en règle l'unanimité. C'est pourquoi il a été avancé que les aspects fiscaux pourraient être extraits de la directive et réglés par un texte distinct adopté à l'unanimité<sup>2702</sup>.

---

<sup>2697</sup> Dans sa résolution du 24 octobre 2017, le Parlement européen note qu'il existe plusieurs bases juridiques permettant à l'Union d'agir (résolution du 24 octobre 2017, précité, § 1).

<sup>2698</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 7.

<sup>2699</sup> Considérant n° 105 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2700</sup> Considérant n° 105 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2701</sup> En ce sens, voy. not. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 424.

<sup>2702</sup> E. LAMER, « La protection des lanceurs d'alerte menacée », *Le Soir+.be*, 21 décembre 2018 (consulté le 26 décembre 2018).



Au final, la proposition de directive sur les lanceurs d'alerte a pourtant été adoptée le 16 avril 2019 par le Parlement et le 7 octobre 2019 par le Conseil. Le consensus atteint dans le domaine fiscal tient vraisemblablement dans une clause qui énonce que la directive « n'harmonise pas les dispositions en matière de fiscalité, que ce soit sur le fond ou en matière de procédure, et ne cherche pas à renforcer l'application des règles en matière d'impôt sur les sociétés au niveau national, sans préjudice de la possibilité pour les États membres d'utiliser à cette fin des informations signalées »<sup>2703</sup>.

706. Conformément au principe de subsidiarité, la Directive sur les lanceurs d'alerte complète les réglementations sectorielles évoquées précédemment, de façon à harmoniser vers le haut les standards minimums de protection, tout en conservant certaines spécificités liées aux secteurs régulés<sup>2704</sup>.

Conformément au principe de proportionnalité, la Directive sur les lanceurs d'alerte n'établit de standards minimum communs de protection que dans certains domaines de politique<sup>2705</sup>. Ceux-ci ont été sélectionnés sur la base de trois critères, selon (i) qu'il existe un besoin de renforcer l'effectivité du droit en question ; ii) que la pauvreté des signalements est un facteur clé qui affecte l'effectivité du droit en question ; iii) que les manquements au droit de l'Union peuvent résulter en des atteintes sérieuses à l'intérêt public<sup>2706</sup>.

Parmi ces politiques, la fiscalité occupe une place importante.

Il ressort en ce sens de la consultation publique que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales figure parmi le « top 4 » des domaines dans lesquels une protection des lanceurs d'alerte s'avère nécessaire d'après les participants à la consultation (93 % des participants), à côté de la lutte contre la fraude et la corruption (95 % des participants) ; la protection de l'environnement (93 % des participants) et la protection de la santé et de la sécurité publique (92 % des participants)<sup>2707</sup>.

### *c) Les finalités de la directive*

707. Sans surprise, la directive oscille entre la vision instrumentale (outil d'exécution et de *compliance*) et la vision démocratique du lancement d'alerte (outil de transparence et de responsabilité démocratique). Cette ambivalence traverse en effet la conception européenne du lancement d'alerte comme nous l'avons illustré.

La vision instrumentale passe cependant à l'avant-plan, malgré les tentatives du Parlement européen visant à aligner la protection des lanceurs d'alerte et l'exécution des politiques

---

<sup>2703</sup> Considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2704</sup> Article 1, § 2, de la proposition de directive du 23 avril 2018. Voy. aussi le considérant n° 20 de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui énonce que la directive devrait compléter les actes sectoriels, adoptés notamment dans le domaine financier, afin qu'ils soient totalement alignés sur les normes minimales, ainsi que les considérants n°s 23 et 110 de la directive précitée.

<sup>2705</sup> Considérant n° 110 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2706</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 6 et considérant n° 5 ; Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019, considérant n° 5 ; Directive sur les lanceurs d'alerte, considérant n° 5.

<sup>2707</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 7.



européennes sur le même plan en vue de sauvegarder l'intérêt général<sup>2708</sup>. L'article 1<sup>er</sup> de la directive énonce en effet que la directive a « pour objet de renforcer l'application du droit et des politiques de l'Union dans des domaines spécifiques en établissant des normes minimales communes assurant un niveau élevé de protection des personnes signalant des violations du droit de l'Union »<sup>2709</sup>.

L'objectif de la directive est de prévenir, décourager et détecter les infractions aux règles de l'Union étant entendu que les lanceurs d'alerte se situent en amont des mécanismes d'exécution nationaux des lois. Dans le même temps, il est admis que l'application effective des règles européennes renforce la transparence et la responsabilité démocratique (l'obligation de rendre des comptes)<sup>2710</sup>. La primauté de la logique instrumentale sur la logique démocratique s'explique par l'objectif assigné à l'Union européenne qui est, historiquement, de créer un marché intérieur libre, prospère et sécurisé. Ce mandat se traduit dans le titre de compétences en vertu duquel l'Union européenne adopte des normes minimales communes assurant un niveau élevé de protection des lanceurs d'alerte en Europe.

Dans le domaine de la fiscalité, la directive vise plus précisément à soutenir les actions prises notamment en réaction au scandale des « *Panama Papers* »<sup>2711</sup>, visant à assurer une taxation plus juste, plus transparente et plus effective au sein de l'Union<sup>2712</sup>. La directive complète les initiatives récentes tendant à protéger les budgets nationaux contre les pratiques fiscales dommageables (notamment via l'échange international d'informations en matière fiscale) ainsi qu'à renforcer les règles européennes anti-blanchiment. Partant, la Directive sur les lanceurs d'alerte doit, dans ses aspects fiscaux, être lue conjointement avec les mesures européennes prises pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, en particulier les directives « DAC » et la directive « ATAD »<sup>2713</sup>.

---

<sup>2708</sup> Tel que proposé par le Parlement européen, l'article « -1 » de la directive énonçait que « l'objectif de la présente directive est de renforcer la protection des personnes signalant des infractions au droit de l'Union et de renforcer l'application de ce dernier afin de préserver l'intérêt général, en établissant des normes minimales communes pour la protection des personnes signalant les activités illicites ou les abus de droit dans les domaines spécifiés à l'article 1<sup>er</sup> » (Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), Commission des affaires juridiques, A8-0398/2018, 26 novembre 2018, p. 57).

<sup>2709</sup> Voy. aussi le considérant n° 108 de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui présente la protection des lanceurs d'alerte comme un *moyen* de renforcer « l'application de la loi dans certains domaines d'action et en ce qui concerne des actes pour lesquels des violations du droit de l'Union peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public ». L'idée était en substance la même dans l'article 1<sup>er</sup> de la proposition de directive du 23 avril 2018 (voy. proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 1, considérant n° 1, article 1 et Annexe (Part I et II)).

<sup>2710</sup> Considérant n° 2 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2711</sup> Communication de la Commission sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM (2016) 451, 5 juillet 2016.

<sup>2712</sup> Le considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise que la protection des lanceurs d'alerte prévue « s'ajouterait aux récentes initiatives de la Commission visant à améliorer la transparence et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité et à créer un environnement fiscal plus équitable pour les entreprises au sein de l'Union, en vue d'accroître l'efficacité des États membres dans l'identification des dispositifs abusifs et/ou tendant à l'évasion, et contribuerait à prévenir de tels dispositifs ». En ce sens, voy. aussi la proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 3, considérant n° 17 et article 1.1 d).

<sup>2713</sup> Sur les politiques prises par l'UE en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, voy. *supra* Partie 1 – Titre III – Chapitre 1, spéc. n° 279 et s.

708. Reléguée au second plan, la logique démocratique n'est pas pour autant insignifiante. Dans la droite ligne de la jurisprudence *Guja* et de la Recommandation CM/Rec (2014)7 dont elle s'inspire, la directive reconnaît explicitement que « les personnes qui signalent des informations sur des menaces ou des préjudices pour l'intérêt public, obtenues dans le cadre de leurs activités professionnelles, exercent leur droit à la liberté d'expression »<sup>2714</sup>. Elle rappelle dans ce cadre que la liberté d'expression englobe le droit de *recevoir* et de *communiquer* des informations. Elle présente, du reste, le lancement d'alerte comme un outil de transparence et de responsabilité dans une société démocratique<sup>2715</sup>.

La protection des lanceurs d'alerte se présente donc comme l'accessoire du renforcement de l'effectivité du droit de l'Union européenne. La mise en place de normes minimales communes assurant un niveau élevé de protection des personnes signalant des infractions représente néanmoins un acquis indéniable. À cet égard, il faut souligner que la directive contient une clause de traitement plus favorable et de non-régression (dite aussi « *stand-still* »). Cela signifie que « les États membres peuvent adopter ou maintenir des dispositions plus favorables aux droits des auteurs de signalement que celles prévues par la [...] directive, sans préjudice de l'article 22 [droits de la personne concernée] et de l'article 23, paragraphe 2 [sanctions en cas de dénonciation mensongère] »<sup>2716</sup>. D'autre part, la mise en oeuvre de la directive ne peut en aucun cas constituer un motif d'abaissement du niveau de protection déjà assuré par les États membres dans les domaines régis par la directive<sup>2717</sup>. En outre, la directive prévoit que les droits et recours prévus par directive ne peuvent pas « faire l'objet d'une renonciation ni être limités par un quelconque accord ou une quelconque politique, forme d'emploi ou condition de travail, y compris une convention d'arbitrage »<sup>2718</sup>.

709. *In fine*, la directive clôture la série de considérants par une clause devenue commune, la clause relative aux droits fondamentaux :

« La présente directive respecte les droits fondamentaux et les principes reconnus, en particulier, par la Charte, notamment son article 11. En conséquence, il est essentiel que la présente directive soit mise en oeuvre conformément à ces droits et principes, en garantissant le plein respect, entre autres, de la liberté d'expression et d'information, le droit à la protection des données à caractère personnel, la liberté d'entreprise, le droit à un niveau élevé de protection des consommateurs, le droit à un niveau élevé de protection de la santé humaine, le droit à un niveau élevé de protection de l'environnement, le droit à une bonne administration, le droit à un recours effectif et les droits de la défense »<sup>2719</sup>.

---

<sup>2714</sup> Considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2715</sup> Considérant n° 2 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2716</sup> Article 25, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2717</sup> Article 25, § 2, et considérant n° 104 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>2718</sup> Article 24 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. En ce sens, l'article 36/7/1, paragraphe 7, de loi organique de la BNB énonce déjà que « [s]ont nulles les dispositions contractuelles, statutaires ou contenues dans une convention collective de travail qui sont contraires au présent article ou aux dispositions prises pour son exécution, ainsi que les clauses contractuelles qui prévoient une renonciation aux protections conférées par le présent article ou les dispositions prises pour son exécution ».

<sup>2719</sup> Considérant n° 109 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Une telle clause figure par exemple dans la Directive Police & Justice (considérant n° 104) ainsi que dans le RGPD (considérant n° 4). Dans le RGPD, elle apparaît exceptionnellement au début des considérants. Sur la Directive Police & Justice et le RGPD, voy. *infra* n°s 1165 et s.

Si l'Union européenne ne contenait, au départ, dans ses textes fondateurs, aucune référence aux droits fondamentaux en raison de sa nature essentiellement économique, elle a effectivement progressivement acquis « une dimension politique au sein de laquelle les valeurs communes européennes, dont les droits fondamentaux forment le noyau, occupent une place cardinale »<sup>2720</sup>.

Il s'ensuit que le système de dénonciation établi par la directive doit respecter les droits fondamentaux. C'est là une exigence essentielle participant à la singularité de la conception européenne du lancement d'alerte et, partant, à la préservation de l'identité constitutionnelle des États membres.

## Conclusion du deuxième chapitre

710. Comme nous l'avons annoncé d'entrée de jeu, le Conseil de l'Europe et l'Union européenne sont traversés par des conceptions distinctes de la dénonciation.

Le Conseil de l'Europe plaide en faveur d'une protection des lanceurs d'alerte au motif que l'alerte est un « aspect fondamental de la liberté d'expression et de la liberté de conscience »<sup>2721</sup>. Les personnes qui « font des signalements ou révèlent des informations concernant des menaces ou un préjudice pour l'intérêt général (« lanceurs d'alerte »)<sup>2722</sup> peuvent contribuer à renforcer la transparence et la responsabilité démocratique »<sup>2723</sup>. Rouages essentiels du fonctionnement d'une société démocratique, les lanceurs d'alerte doivent donc être protégés. Cette conception explique que le lanceur d'alerte – alors « donneur d'alerte » – ait d'abord été pensé en dehors du cadre professionnel. L'œuvre jurisprudentielle de la Cour européenne des droits de l'homme sous l'angle de l'article 10 de la CEDH est remarquable. Pionnière dans l'édification d'un régime de protection des lanceurs d'alerte, la haute juridiction a ouvert la voie au développement de principes communs de protection en Europe.

711. L'Union européenne s'est, quant à elle, d'abord engagée sur la voie d'une série de textes sectoriels dans les domaines financier et sécuritaire. L'objectif d'une telle politique était d'apporter rapidement une solution efficace à la crise économique et à la montée du terrorisme qui inquiétaient l'opinion publique, mais risquaient aussi (et surtout) de troubler l'équilibre du marché intérieur. Héritiers de lois américaines, ces textes insufflent inévitablement une nouvelle vision de la dénonciation au sein de l'ordre juridique européen, en l'occurrence la conception *instrumentale* du *whistleblowing* américain.

Dans le même temps, les *media leaks* s'enchaînent à partir des années 2010. Forcé de prendre la mesure de ce constat, sous la pression du Parlement européen et de la société civile, l'Union européenne opère alors à un revirement exceptionnel avec l'adoption d'un instrument horizontal établissant des standards minimum communs de protection. Innovation majeure dans

---

<sup>2720</sup> R. ERGEC, *Protection européenne et internationale des droits de l'homme*, 3e éd., Bruxelles, Larcier, 2014, p. 122.

<sup>2721</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 1.

<sup>2722</sup> Dans la traduction anglaise, le mot « lanceur d'alerte » est traduit par celui de « *whistleblower* ».

<sup>2723</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 5.

le paysage juridique de l'alerte, la Directive sur les lanceurs d'alerte a des répercussions majeures sur la conception de la dénonciation en droit fiscal comme nous le montrerons dans le prochain titre.

## Conclusion du deuxième titre

712. Le présent titre avait pour objectif de prolonger en droit supranational les considérations émises au sujet de l'institutionnalisation de la dénonciation dans la première partie de l'étude, tout en dégagant un certain nombre de principes à destination du législateur belge.

Il en ressort que les travaux menés à l'échelle supranationale se distinguent de ceux menés à l'échelle nationale en ce qu'ils traduisent la volonté de systématiser le *whistleblowing* en définissant une série de principes directeurs. Ces principes directeurs sont clairement utiles au travail des législateurs nationaux, spécialement lorsqu'à l'instar du législateur belge, ils ne partagent pas de tradition juridique du *whistleblowing*.

713. Plusieurs études, commandées tant par des organisations gouvernementales que non gouvernementales, s'efforcent de mettre en lumière les éléments communs à tout système de *whistleblowing* de sorte qu'une forme de droit commun du *whistleblowing* est en train d'éclorre<sup>2724</sup>.

La mise en place d'un système de dénonciation requière préalablement de définir les éléments suivants :

- i. Qui peut bénéficier du statut de lanceur d'alerte ?
- ii. Quelles révélations le dispositif entend-t-il protéger ?
- iii. À qui les dénonciations peuvent-elles être faites ?
- iv. Quels sont les types de représailles interdits ?
- v. Quelle est la nature de la protection (immunité civile, pénale, disciplinaire) et sa portée (fait de signalement ou processus) ?

---

<sup>2724</sup> Sur les principes communs du *whistleblowing*, voy. not. Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation: Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013; S. WOLFE, M. WORTH, S. DREYFUS & A. J. BROWN, *Whistleblower Protection Rules in G20 Countries: The Next Action Plan*, Public Consultation Draft (June 2014), disponible sur <http://app.griffith.edu.au/news/wp-content/uploads/2014/06/Whistleblower-Protection-Rules-in-G20-Countries-Action-Plan-June-2014.pdf> (consulté le 4 avril 2018). Voy. aussi D. BANISAR, « Whistleblowing : International Standards and Developments » in *Corruption and Transparency : Debating the Frontiers between State, Market and Society* (I. SANDOVAL, ed.), World Bank-Institute for Social Research, UNAM, Washington, D.C., 2011, disponible sur <https://papers.ssrn.com> ; K. CLARK, « White Paper on the Law of Whistleblowing », 1<sup>er</sup> novembre 2012, disponible sur <https://papers.ssrn.com>; B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 331-349; R.G. VAUGHN, *The successes and Failures of Whistleblower Laws*, Cheltenham, Edward Elgar, 2012.

- vi. La dénonciation anonyme est-elle possible ? Comment la confidentialité est-elle garantie ?
- vii. La motivation du lanceur d'alerte conditionne-t-elle sa protection ?
- viii. Un renversement de la charge de la preuve est-il prévu au bénéfice du lanceur d'alerte victime de mesures défavorables ?
- ix. L'octroi de récompenses est-il prévu ?
- x. Un organe spécial assiste-t-il le lanceur d'alerte ?
- xi. La dénonciation publique, en particulier aux médias, est-elle autorisée et, le cas échéant, encadrée ?

La portée de ces éléments doit être définie au regard du cadre juridique pertinent, des finalités assignées au dispositif de dénonciation et de la tradition juridique à l'épreuve.

714. À la faveur de la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte, il est désormais acquis que le législateur belge est tenu d'implémenter en droit belge un système d'alerte fiscale.

Si la Directive sur les lanceurs d'alerte ne confirme pas toutes les intuitions que nous avons formulées dans la première partie de l'étude à propos de la dénonciation fiscale<sup>2725</sup>, elle laisse la place à des mutations certaines dès lors qu'elle fait de la dénonciation fiscale un outil de transparence fiscale. Or, la transparence fiscale donne lieu depuis plusieurs années à un glissement de l'administration vers le public en général. L'objectif de transparence fiscale ne tend plus seulement dans la publicité des données fiscales vis-à-vis de l'administration en vue de garantir la correcte exécution des lois fiscales. La transparence fiscale vise aussi désormais à garantir la publicité des données fiscales des contribuables d'une certaine importance sociale (les multinationales et les bénéficiaires effectifs d'entités juridiques, potentiels « ultra-riches ») vis-à-vis du public en général afin de permettre un contrôle démocratique par les « chiens de garde » publics<sup>2726</sup>.

---

<sup>2725</sup> Sur ces intuitions, voy. *supra* n<sup>os</sup> 264 et s.

<sup>2726</sup> En ce sens, voy. not. R. SEER, « Purpose and Problems of Tax Transparency – the legal perspective » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, IBFD, pp. 1-3 du rapport en ligne; S. DE RAEDT & A. LACHAPPELLE « National report of Belgium » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, IBFD, p. 4 du rapport en ligne.

### **TITRE III. LA RÉCEPTION DU PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE EN DROIT BELGE**

---

#### **Introduction**

715. La dénonciation existe bel et bien en droit belge même si elle n'est pas totalement assumée<sup>2727</sup>. Héritiers du travail de revalorisation de la dénonciation effectué par les révolutionnaires français, les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle offrent en effet un embryon légal propice au développement du *whistleblowing*. Ce faisant, il n'est pas surprenant que le législateur belge ait choisi de greffer sur l'institution de la dénonciation le dispositif de *whistleblowing* élaboré en droit supranational afin de lutter contre la corruption dans le secteur public.

Cette greffe se heurte toutefois à des obstacles historiques et juridiques de taille dans la mesure où la dénonciation ravive de douloureux souvenirs et risque d'entrer en conflit, selon les secteurs, avec des obligations de secret ou de confidentialité. C'est pourquoi les autres dispositifs de *whistleblowing* ont finalement été transposés en droit belge en marge de toute référence à la dénonciation.

Dans le domaine fiscal, la Directive sur les lanceurs d'alerte, adoptée le 23 octobre 2019, annonce par ailleurs de manière certaine l'édification d'un système de dénonciation en droit belge, peu importe l'expression utilisée. Mais à quoi ressemble le système d'alerte prescrit par la directive ? Quelles sont les questions posées par la mise en œuvre d'un tel système dans le domaine fiscal ? Comment l'alerte fiscale devrait-elle s'articuler avec les autres dispositifs de dénonciation fiscale en vigueur en Belgique ?

716. Suivant le plan adopté dans le premier titre consacré au droit comparé de la dénonciation, nous présentons, dans un premier temps, la dénonciation traditionnelle ou légale. Dans un deuxième temps, nous revenons sur l'apparition de dispositifs de dénonciation dans le cadre de la vie professionnelle. Enfin, dans un troisième temps, nous faisons le point sur la question de la dénonciation d'intérêt public, aujourd'hui spontanément associée à la figure du lanceur d'alerte.

Nous avons choisi de séparer la troisième forme de dénonciation des deux premières dans la mesure où elle ne repose actuellement sur aucune base légale en Belgique. Ce n'est cependant qu'une question de temps dès lors que les États membres ont deux ans pour transposer la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte.

Le présent titre se compose alors de deux chapitres.

Le premier chapitre définit le terreau juridique (*de lege lata*) dans lequel le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale va devoir s'implanter.

---

<sup>2727</sup> L'absence de toute référence à la dénonciation – jusqu'aux modifications apportées par la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes – dans les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle est à cet égard déjà éloquent. Pour le surplus, nous renvoyons à nos développements livrés plus bas.

Le deuxième chapitre ébauche, quant à lui, quel pourrait être le système d'alerte fiscale de demain (*de lege ferenda*) au regard des avancées récentes en la matière, parmi lesquelles l'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte est évidemment la plus importante.

## Chapitre 1. Le droit belge de la dénonciation fiscale

### Introduction

717. Comme ailleurs, la dénonciation est historiquement apparue en Belgique dans les deux domaines où s'exerce avec la plus grande intensité le pouvoir régalien : le droit pénal et le droit fiscal. Elle s'est par ailleurs développée en droit social en vue de lutter contre la fraude sociale.

Dans ces trois hypothèses, nous qualifions la dénonciation de « traditionnelle » en ce sens qu'il s'agit de la première forme de dénonciation à être apparue au cours de l'histoire. Elle est aussi qualifiée de dénonciation « légale » dans la mesure où elle couvre le signalement de faits contraires à la loi à une autorité publique en vue de déclencher une réaction.

Parmi les trois domaines mentionnés, le domaine de la criminalité représente le terrain par excellence de la dénonciation. Le Ministère public dispose en effet rarement d'une connaissance personnelle des infractions. Celles-ci lui sont rapportées par procès-verbal, plainte ou dénonciation de tiers<sup>2728</sup>. C'est ainsi qu'il a pu être écrit que « le droit pénal repose, pour l'essentiel [...] sur la dénonciation [...] ». L'ensemble de la réaction sociale contre le crime se fonde sur les déclarations de certaines personnes relativement à la conduite de certaines autres<sup>2729</sup>. Ceci ne signifie toutefois pas que la dénonciation met l'action publique automatiquement en mouvement. Dans les pays de droit continental, le Ministère public jouit d'un monopole dans la direction des investigations<sup>2730</sup>. C'est à lui seul qu'il revient d'apprécier l'opportunité des poursuites<sup>2731</sup>.

La dénonciation pénale repose en Belgique sur les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle. Mais le terme « dénonciation » étant brûlant, ambigu, jamais employé de façon neutre<sup>2732</sup>, ces dispositions évitent soigneusement de faire référence à la dénonciation. Il ne fait pourtant aucun doute que l'« avis » qui doit être donné en application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle constitue une dénonciation. « C'est par euphémisme, souligne *Transparency International*, que le Code se sert de l'expression "avis", parce qu'au mot propre

---

<sup>2728</sup> Voy. not. R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Cujas, 1967, p. 833 ; M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285 ; S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la Cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 948 ; J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 21. Voy. aussi l'article 73 du projet de loi de la proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. Sén.*, 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

<sup>2729</sup> S. BRAHY, *ibidem*, p. 947.

<sup>2730</sup> M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, p. 400.

<sup>2731</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 613, n° 1091. La Cour de cassation belge a plusieurs fois rappelé ce principe en lien avec la dénonciation (voy. not. Cass., 21 janvier 2003, R.G. n° P. 01.1121.N., p. 2, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)).

<sup>2732</sup> S. BRAHY, *op. cit.*, p. 947.

(dénonciation) s'attachent des souvenirs pénibles contemporains des époques les plus troubles de la Révolution française »<sup>2733</sup>. Reste que l'article 29 du Code d'instruction criminelle nouvellement révisé met un terme à ces réserves d'une autre époque et renvoie explicitement, concernant la dénonciation par un fonctionnaire, à la « dénonciation ».

718. À côté de la dénonciation traditionnelle (section 1), nous avons annoncé que le droit belge avait progressivement accueilli, sous l'effet de forces exogènes, la dénonciation professionnelle (section 2). Si le droit belge, à la différence des autres droits étudiés, ne partage pas de tradition de l'alerte, il a effectivement été contraint d'accueillir un certain nombre de dispositifs d'alerte professionnelle en application d'obligations supranationales.

### Section 1. La dénonciation traditionnelle

719. Comme nous l'avons noté, la dénonciation traditionnelle donne lieu à deux variations en fonction de la qualité de son auteur<sup>2734</sup>. La dénonciation « officielle » « émane d'une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, autre que ceux qui sont chargés de la recherche des infractions » (§ 1)<sup>2735</sup>. Elle est dite officielle car elle émane d'un officier de l'État. La dénonciation « civique », dite aussi « privée » par opposition à la dénonciation officielle émanant d'un fonctionnaire public, peut se définir comme la dénonciation qui « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions » (§ 2)<sup>2736</sup>.

La dénonciation civique obéit à des règles distinctes suivant la nature des infractions auxquelles elle se rapporte. Compte tenu de l'objet de la présente étude, nous portons notre attention sur les infractions de droit pénal, les infractions de droit fiscal et les infractions de droit social. Nous avons effectivement montré dans la première partie de l'étude que le non-respect de règles fiscales peut donner lieu à des sanctions pénales sur la base des articles 449 (fraude simple) et 450 (fraude complexe) du Code des impôts sur les revenus 1992. L'examen de la dénonciation sociale se justifie, quant à lui, en raison des accointances qui relient le droit social et le droit fiscal. Si l'impôt et la cotisation sociale obéissent à des principes constitutionnels distincts, tous deux constituent des prélèvements publics obligatoires. Aussi, la dénonciation sociale a donné lieu à la mise en place d'un point de contact qui pourrait inspirer le législateur fiscal dans l'élaboration d'un système d'alerte<sup>2737</sup>. Dans les faits, il arrive par ailleurs que des faits fiscaux soient dénoncés via le dispositif de dénonciation sociale.

Comme en France, la dénonciation traditionnelle obéit, en droit belge, au *Duty Model*. Des éléments empruntés au *Bounty Model* ont toutefois été implantés de façon à renforcer l'efficacité de la répression de certaines infractions.

---

<sup>2733</sup> Transparency International Belgium, *Évaluation du système national d'intégrité : Belgique. Policy Paper #4 : L'article 29 du Code d'instruction criminelle (CIC) : contenu et portée*, 2012, p. 3, disponible sur <http://transparencybelgium.be> (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>2734</sup> Sur cette distinction, voy. *supra* n° 109.

<sup>2735</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *op. cit.*, p. 285.

<sup>2736</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS et A. MASSET, *ibidem*, p. 285.

<sup>2737</sup> En ce sens, le porte-parole du Ministre des finances a indiqué que le dispositif d'alerte fiscale s'inspirerait des dispositifs d'alerte dans les domaines social et bancaires. Sur cette remarque, voy. *supra* n° 204.



## § 1. La dénonciation officielle

720. L'article 3 de la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social<sup>2738</sup> remplace l'article 29 du Code d'instruction criminelle en ces termes :

« § 1<sup>er</sup>. Toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public et, pour le secteur des prestations familiales, toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer "la charte" de l'assuré social qui, dans l'exercice de ses fonctions acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu de donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou ce délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Les fonctionnaires qui, sur la base de la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité dans une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, ont recours au système de dénonciation, sont dispensés de l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>.

§ 2. Les fonctionnaires de l'Administration générale de la Fiscalité, de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, de l'Administration générale de l'Inspection Spéciale des Impôts ou le fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent ou du fonctionnaire assimilé, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution.

§ 3. Sans préjudice de l'application du paragraphe 2, le conseiller général de l'Administration générale de la Fiscalité, de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts ou le fonctionnaire qu'il désigne ou le fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale dénonce au procureur du Roi les faits dont l'examen fait apparaître des indices sérieux de fraude fiscale grave, organisée ou non, qui constituent des infractions pénales aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution.

Le procureur du Roi se concerta à cet égard avec les fonctionnaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> dans le mois de leur réception. Il peut inviter les services de police compétents à participer à cette concertation.

Sur la base de la concertation, le procureur du Roi décide pour quels faits décrits dans le temps et dans l'espace il exercera l'action publique et en fait part au conseiller général compétent ou au fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale par écrit et au plus tard dans les trois mois de la dénonciation initiale visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>.

§ 4. Le Roi fixe les critères auxquels répondent les faits visés au paragraphe 3, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres.

---

<sup>2738</sup> M.B., 24 mai 2019.

§ 5. Deux fois par an, le procureur général qui est chargé de la criminalité en matière économique, financière et fiscale au sein du collège des procureurs généraux rencontre les autorités fiscales et la police fédérale afin d'identifier les mécanismes de fraude fiscale, grave ou organisée, qui nécessitent une attention particulière. »

Le nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle entre en vigueur à une date à fixer par le Roi et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2020<sup>2739</sup>.

721. Le premier paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle reprend les premier et quatrième alinéas de l'ancien article 29 selon les mêmes termes. Il maintient le principe général de la dénonciation émanant des autorités constituées, des fonctionnaires et des officiers publics. Partant, les réflexions générales émises par le passé sur le sujet continuent d'être pertinentes (A). Le premier paragraphe de l'article 29 du Code d'instruction criminelle reprend également la dispense de l'obligation de dénonciation prévue pour les fonctionnaires qui ont recours au système de dénonciation prévu par la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel<sup>2740</sup>.

Le deuxième paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle maintient par ailleurs le régime particulier d'autorisation, prévu par le deuxième alinéa de l'ancien article 29, en ce qui concerne les infractions de droit pénal fiscal tout en l'étendant aux fonctionnaires qui sont compétents, en matière de « fiscalité régionale ou locale » (B).

En revanche, les autres paragraphes modifient le dispositif de concertation actuel dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale afin de rendre le principe « *Una Via* » plus efficace (C).

#### *A. Le principe général de la dénonciation officielle d'infractions*

722. Vestige de l'article 29 du Code (français) d'instruction criminelle de 1808<sup>2741</sup>, l'article 29 du Code d'instruction criminelle établit une obligation de dénonciation « officielle » à propos des « crimes et délits ». Les contraventions sont exclues car on présume qu'elles n'apportent « le plus souvent qu'un trouble limité à l'ordre social et ne témoignent pas d'une immoralité fondamentale »<sup>2742</sup>.

L'article 29 du Code d'instruction criminelle s'applique *ratione personae* aux autorités constituées, aux fonctionnaires et aux officiers publics dans l'exercice de leurs fonctions. Depuis 2013, l'obligation de dénonciation est par ailleurs étendue aux caisses d'allocations familiales<sup>2743</sup>. Cette révision vise à « augmenter le nombre d'acteurs du secteur des allocations

---

<sup>2739</sup> Article 200 de la loi du 5 mai 2019, précitée.

<sup>2740</sup> Sur la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, voy. *infra* n<sup>os</sup> 803 et s.

<sup>2741</sup> L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Éditions de Santé, 2014, p. 26.

<sup>2742</sup> Transparency International Belgium, *Policy Paper #4*, *op. cit.*, 2012, p. 3.

<sup>2743</sup> Tel que modifié par l'article 54 de la loi-programme du 28 juin 2013 (*M.B.*, 1<sup>er</sup> juillet 2013), l'article 29 du Code d'instruction criminelle s'applique à « toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer "la charte" de l'assuré social », c'est-à-dire aux « organismes de droit privé, autres que les secrétariats

familiales qui sont associés à la recherche et à la constatation des cas de fraude, et d'autre part, renforcer la coopération entre les institutions publiques de sécurité sociale et les organismes privés qui assurent également le fonctionnement de la sécurité sociale »<sup>2744</sup>.

723. En revanche, la dénonciation officielle ne s'applique pas aux « officiers et agents de la police judiciaire qui, dans l'exercice de leurs fonctions, acquièrent la connaissance d'un crime ou d'un délit relevant, en vertu de l'art. 8 de ce Code [d'instruction criminelle], de leur pouvoir de recherche »<sup>2745</sup>. Comme nous l'avons souligné d'entrée de jeu, la dénonciation est le fait d'une personne qui n'a pas le pouvoir de se saisir des faits dénoncés. Par nature, le dénonciateur n'a aucun mandat particulier pour identifier et détecter les pratiques répréhensibles et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter. Le dénonciateur n'est qu'un messenger<sup>2746</sup>.

Les officiers de police judiciaire auxiliaires du procureur du Roi qui reçoivent légalement les dénonciations de crimes ou délits commis dans les lieux où ils exercent leurs fonctions habituelles<sup>2747</sup> sont néanmoins tenus de les renvoyer sans délai au procureur du Roi, qui sera tenu d'examiner sans retard les procédures, et de les transmettre, avec les réquisitions qu'il jugera convenables, au juge d'instruction<sup>2748</sup>. Dans les cas de dénonciation de crimes ou délits autres que ceux qu'ils sont directement chargés de constater, les officiers de police judiciaire doivent aussi transmettre « sans délai au procureur du Roi les dénonciations qui leur auront été faites, et le procureur du Roi les remettra au juge d'instruction avec son réquisitoire »<sup>2749</sup>.

L'obligation de dénonciation officielle ne s'applique pas, pour les mêmes raisons, aux fonctionnaires des douanes et accises dès l'instant où ils peuvent exercer eux-mêmes l'action publique en vertu de l'article 281, paragraphes 2 et 3, de la loi générale sur les douanes et accises<sup>2750</sup>.

---

sociaux d'employeurs (et les offices de tarification des associations de pharmaciens), agréés pour collaborer à l'application de la sécurité sociale ». À ce propos, il convient de noter par ailleurs l'annulation par la Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 14 mars 2019 (n° 44/2019), de l'obligation active de dénonciation, qui était prévue à l'article 46bis/1 du Code d'instruction criminelle dans le chef des membres du personnel des institutions de sécurité sociale, qui, de par leur profession, prennent connaissance d'informations pouvant constituer des indices sérieux d'une infraction terroriste. Sur le sujet, voy. N. COLETTE-BASECQZ & E. DELHAISE, « L'article 458ter du Code pénal : la concertation de cas et le secret professionnel », in *Actualités en droit pénal* (H.-D. BOSLY & C. DE VALKENEER, dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 179.

<sup>2744</sup> Projet de loi-programme (art. 26 à 39), Rapport fait au nom de la Commission des affaires sociales, Ch., Doc., 2012-2013, n° 53-2853/017, p. 9.

<sup>2745</sup> Cass., 6 juillet 1999, R.G. n° P. 99.0833.N., disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)

<sup>2746</sup> Sur cette précision, voy. not. M. DUPISSON, *Le droit d'alerter. Étude sur la protection de l'intégrité physique des personnes*, thèse de doctorat en droit privé et sciences criminelles, 20 novembre 2013, p. 5.

<sup>2747</sup> Article 48 du C.i.cr.

<sup>2748</sup> Article 53 du C.i.cr.

<sup>2749</sup> Article 54 du C.i.cr.

<sup>2750</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, Ch., Doc., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 7. Voy. aussi Cass., 11 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 212 ; *F.J.F.*, 1997, p. 182. Plus récemment, voy. aussi M.-A. BEERNAERT, N. COLETTE-BASECQZ, C. GUILLAIN e.a., *Introduction à la procédure pénale*, 3e éd., Bruxelles, la Charte, 2011, p. 57.

724. Autorités chargées du contrôle du secteur financier sur le territoire belge, la Banque nationale de Belgique (ci-après : BNB)<sup>2751</sup> et l'Autorité des services et marchés financiers (ci-après : FSMA)<sup>2752</sup> ne sont pas davantage soumises à l'obligation de dénonciation officielle, sauf exception prévue par la loi<sup>2753</sup>.

À l'instar de la SEC aux États-Unis, la FSMA peut effectivement infliger, à son échelle<sup>2754</sup>, des sanctions administratives lorsqu'elle constate des indices sérieux de l'existence d'infractions à la législation financière dont elle assure le contrôle conformément à l'article 25 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers<sup>2755</sup>. La loi du 2 août 2002 prévoit dans ce cadre une batterie de pouvoirs d'investigation<sup>2756</sup>. Il arrive que le comité de direction charge l'auditeur d'instruire un dossier sur la base d'une plainte ou d'une dénonciation. Le dossier d'instruction porte toutefois en principe sur des faits et non sur des personnes<sup>2757</sup>.

La FSMA peut cependant décider de transmettre spontanément des faits au Parquet lorsqu'ils peuvent faire l'objet de sanctions pénales. Il s'agit généralement de « dossiers qui impliquent des indices de fraudes à l'investissement, le plus souvent dans un cadre international. Ils nécessitent d'avoir recours à des mesures d'investigation poussées, et doivent idéalement déboucher sur des poursuites pénales »<sup>2758</sup>.

Société anonyme d'un genre inédit<sup>2759</sup>, membre, aux côtés de la Banque centrale européenne (BCE) et des banques centrales nationales, du Système européen de banques centrales (SEBC)<sup>2760</sup>, la Banque nationale de Belgique peut également infliger des sanctions et autres mesures administratives lorsqu'elle constate des infractions à la législation financière dont elle assure le contrôle conformément à l'article 36/8 de la loi organique de la Banque nationale de Belgique.

Enfin, le constat est identique pour la Cellule de Traitement de l'Information Financière (ci-après : CTIF), autorité administrative indépendante placée sous le contrôle des ministres de la Justice et des Finances et chargée d'examiner les informations qui lui sont transmises dans le

---

<sup>2751</sup> L'article 35, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, dite « loi organique de la BNB » (*M.B.*, 28 mars 1998) exonère explicitement de l'obligation de dénonciation officielle la BNB, les membres de ses organes et de son personnel.

<sup>2752</sup> Article 74, alinéa 2, 3<sup>o</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002.

<sup>2753</sup> Voy. par exemple l'article 36/4 de loi du 22 février 1998 qui oblige la BNB à dénoncer « aux autorités judiciaires les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont elle assure le contrôle prudentiel, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales ».

<sup>2754</sup> Il n'y a pas de commune mesure entre le marché financier américain et le marché financier belge, ni entre les moyens financiers et les pouvoirs d'investigation dont dispose la SEC et ceux dont dispose la FSMA.

<sup>2755</sup> Voy. aussi les articles 36 et 36bis de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 mai 2002.

<sup>2756</sup> Article 70, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002, précitée.

<sup>2757</sup> FSMA/Autorité des services et marchés financiers, *Rapport annuel 2018*, pp. 114-115, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 26 octobre 2019).

<sup>2758</sup> FSMA, *Rapport annuel 2018*, précité p. 48.

<sup>2759</sup> Ce n'est ainsi qu'à titre supplétif que la BNB est régie par les dispositions sur les sociétés anonymes (article 2, alinéa 2, de la loi organique de la BNB).

<sup>2760</sup> Conformément à l'article 282, § 1<sup>er</sup>, du TFUE.

cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme<sup>2761</sup>. Sauf exception légale, la CTIF n'est pas soumise à l'article 29 du Code d'instruction criminelle<sup>2762</sup>.

725. Quoique son non-respect ne soit pas expressément sanctionné par le Code, il est admis que la dénonciation officielle est une obligation<sup>2763</sup>. Comme en France, le non-respect de l'article 29 du Code d'instruction criminelle « peut entraîner d'éventuelles sanctions disciplinaires »<sup>2764</sup>, dès lors qu'est violé, de la sorte, l'article 7, paragraphe 3, de l'arrêté royal du 2 octobre 1937 portant le statut des agents de l'État, dit « statut Camu », du nom de l'auteur du projet, Louis Camu. Ledit article énonce que, « sans préjudice de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, l'agent de l'État informe son supérieur hiérarchique ou, si nécessaire, un supérieur hiérarchique plus élevé, de toute illégalité ou irrégularité dont il a connaissance »<sup>2765</sup>. En outre, il ne nous semble pas exclu que le non-respect de l'article 29 du Code d'instruction criminelle, puisse le cas échéant, comme en France, emporter des poursuites pénales pour non-assistance à une personne en danger<sup>2766</sup>.

Quoi qu'il en soit, on estime en général que l'article 29 du Code d'instruction criminelle, comme d'ailleurs l'article 30 du Code précité qui établit la dénonciation civique, ne peuvent pas être considérés comme érigeant un dispositif de *whistleblowing* au motif qu'ils organisent un canal de dénonciation sans prévoir, dans le même temps, une protection du dénonciateur.

726. Le fonctionnaire ou la personne privée qui dénonce des faits au Parquet ne se retrouve pas pour autant privé de toute protection.

La circulaire n° COL 6/2004 du Collège des procureurs généraux organise ainsi la protection des personnalités, des fonctionnaires d'État et des personnes privées menacées via l'intervention du ministre de l'Intérieur<sup>2767</sup>.

---

<sup>2761</sup> Article 83, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017.

<sup>2762</sup> Article 83, § 1<sup>er</sup>, *in fine*, de la loi du 18 septembre 2017, précitée.

<sup>2763</sup> J. MAESSCHALCK, T. VANDER BEKEN, M. DANTINNE & M. STINCKENS (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012, p. 123.

<sup>2764</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 286. Les auteurs citent aussi l'article 156 du Code pénal, « qui sanctionne de huit jours à six mois d'emprisonnement le fonctionnaire qui, n'ayant pas le pouvoir de faire cesser une détention illégale portée à sa connaissance, ne l'aurait pas dénoncée à l'autorité compétente » (note 4, p. 286).

<sup>2765</sup> En ce sens, la Cour de cassation juge « qu'il relève des activités d'un fonctionnaire fiscal de communiquer à son administration une fraude fiscale qu'il a découverte, par hasard ou non, même lorsque celle-ci n'a pas été commise dans le domaine qui lui est attribué » (Cass., 9 décembre 1997, R.G. n° P. 95.0610.N, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)).

<sup>2766</sup> Voy. *supra* n° 573. Les conditions moyennant lesquelles un délit de non-assistance à personne en danger pourrait, le cas échéant, être retenu dans le chef de celui qui n'a pas dénoncé sont strictes. Il faut démontrer (i) une situation de péril grave dans laquelle se trouve la victime ; (ii) une abstention de venir en aide à la victime ou de lui procurer une aide ; (iii) l'absence de danger sérieux pour l'absténant ou pour autrui ; (iv) la connaissance du péril et la volonté de s'abstenir.

<sup>2767</sup> Circulaire n° COL 6/2004 du Collège des procureurs généraux près les Cours d'appel du 1<sup>er</sup> mars 2004 concernant la protection des personnalités, des fonctionnaires d'État et des personnes privées menacées, disponible sur [www.om-mp.be](http://www.om-mp.be) (consulté le 2 novembre 2019).

La loi du 7 juillet 2002 contenant des règles relatives à la protection des témoins menacés et d'autres dispositions organise, quant à elle, la protection des « témoins menacés »<sup>2768</sup>. La protection suppose néanmoins que le dénonciateur soit prêt à témoigner, et donc à réitérer publiquement ses allégations. Ceci suppose qu'il renonce à l'anonymat alors qu'une telle mesure est en général réclamée par le lanceur d'alerte en guise de protection.

Enfin, l'article 29 de la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social établit une protection exceptionnelle pour les personnes qui courent un danger sérieux pour leur intégrité physique ou psychique à la suite de l'exercice d'une fonction publique et les parents de la personne menacée jusqu'au troisième degré. Cette protection est subsidiaire. Elle ne peut être actionnée qu'en dernier recours, en l'occurrence lorsque la protection des témoins menacés ne peut être actionnée<sup>2769</sup>.

### *B. Le régime particulier de la dénonciation des infractions de droit pénal fiscal*

727. Le domaine de la fiscalité jouit d'un régime particulier. L'article 29, paragraphe 2, du Code d'instruction criminelle, énonce en effet que :

« les fonctionnaires de l'Administration générale de la Fiscalité, de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale, de l'Administration générale de l'Inspection Spéciale des Impôts ou le fonctionnaire compétent à cet effet en cas de fiscalité régionale ou locale ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent ou du fonctionnaire assimilé, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution».

La condition d'autorisation préalable a été insérée par la loi du 4 août 1986, plus connue sous le nom de « Charte du contribuable ». Elle a également été transposée dans les différents codes fiscaux, notamment dans le Code des impôts sur les revenus 1992, à l'article 460, paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup><sup>2770</sup>. La Charte du contribuable prolonge la réforme de l'exercice de l'action

---

<sup>2768</sup> L'article 102, 1<sup>o</sup>, du C.i.cr. définit comme suit la notion de « témoin menacé » : « une personne mise en danger à la suite de déclarations faites ou à faire dans le cadre d'une affaire pénale durant l'information ou durant l'instruction, soit en Belgique, soit devant un tribunal international, soit si la réciprocité est assurée, à l'étranger, et qui est disposée à confirmer ces déclarations sur demande à l'audience ».

<sup>2769</sup> La protection établie par la loi du 5 mai 2019 renvoie aux « mesures de protection les plus radicales, telles que le changement d'identité ou la relocalisation de longue durée de la personne menacée » (Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 33).

<sup>2770</sup> Tel que modifié en dernier lieu par la loi du 5 mai 2019, l'article 460 C.I.R. 92 est formulé comme suit : « § 1. L'action publique est exercée par le ministère public. § 2. Toutefois, le ministère public ne pourra engager de poursuites si les faits sont venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, [§] 2, du Code d'instruction criminelle. Le ministère public [décide d'engager ou non les poursuites pénales des faits dont il a pris connaissance au cours de la concertation visée à l'article 29, § 3, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle, dans les 3 mois de la dénonciation initiale visée à l'article 29, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, du même Code]. » Pour rappel, on parle de plainte ou de dénonciation selon que la communication d'informations « émane d'une personne qui est lésée par l'infraction ou qui ne l'est pas » (commentaire de l'article 460 C.I.R. 92, n° 460/2, 2 mars 2016, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be)).

publique dans le domaine fiscal intervenue dans les années '80<sup>2771</sup>. L'action publique en matière d'impôts directs était auparavant exercée par les fonctionnaires de l'administration fiscale. Mais cette situation ayant mené à des abus, il fut décidé de retirer toute compétence relative à l'exercice des poursuites pénales aux administrations fiscales par les lois du 8 août 1980 et 10 février 1981 relatives à la répression pénale de la fraude fiscale. Les fonctionnaires des douanes et accises sont désormais les seuls fonctionnaires fiscaux à pouvoir exercer l'action publique<sup>2772</sup>.

728. S'il convient d'assurer une séparation entre l'enquête administrative et l'instruction judiciaire, autrement dit entre le pouvoir exécutif et le pouvoir judiciaire, il est cependant important de permettre à l'information de circuler entre l'administration fiscale et le Parquet en vue de lutter efficacement contre la fraude fiscale.

Il a donc fallu convenir d'un mode de collaboration entre l'administration fiscale et le Parquet. La perspective d'un protocole de collaboration ayant échoué, il fut convenu de prévoir un régime d'autorisation préalable. L'objectif de ce régime est de réserver « aux hauts fonctionnaires des administrations fiscales [le soin] d'apprécier l'opportunité de renseigner l'autorité judiciaire afin de protéger les contribuables de l'éventuel arbitraire des fonctionnaires inférieurs »<sup>2773</sup>. Jouant le rôle de filtre, le conseiller général dispose alors d'« un pouvoir d'appréciation de l'opportunité d'une dénonciation »<sup>2774</sup> et « doit décider s'il convient réellement de porter les faits à la connaissance de la justice »<sup>2775</sup>. Le législateur de l'époque craignait de voir arriver en masse des dénonciations en provenance des fonctionnaires fiscaux désireux de mettre en branle des pouvoirs d'investigation dont ils ne disposaient plus en raison de la réforme alors que les délits de fraude fiscale ne reposaient pas sur des indices sérieux.

729. Il convient d'attirer l'attention sur le fait que l'autorisation prescrite par l'article 29, paragraphe 2, du Code d'instruction criminelle ne s'applique pas quand le fonctionnaire fiscal porte à la connaissance du procureur du Roi une infraction de droit commun<sup>2776</sup>, telle qu'une infraction de blanchiment ou de corruption<sup>2777</sup>.

Dans ce cas, le fonctionnaire fiscal demeure néanmoins soumis à l'obligation générale de dénonciation. Si un même fait peut révéler à la fois des infractions fiscales et des infractions de droit commun<sup>2778</sup>, les obligations de dénonciation demeurent autonomes. En conséquence, il

---

<sup>2771</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, *Doc.*, Ch., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 47.

<sup>2772</sup> G. STEFFENS, « Les diverses compétences des douanes » in *Le droit pénal douanier aujourd'hui : un état des lieux* (F. DESTERBECK, dir.), Gent, Larcier, 2016, p. 18.

<sup>2773</sup> Cass., 27 novembre 2007, R.G. n° P. 07.1254.N, p. 4, point 13, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be) ; C. BUYSSE, « Dénonciation d'infractions fiscales : quand faut-il une autorisation ? », *Fiscologue*, n° 1104, 2008, p. 10.

<sup>2774</sup> Circulaire N° CAF/01/2008-0009 (CAF N° 16/2008) du Comité Anti-Fraude du 7 octobre 2008, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be).

<sup>2775</sup> Circulaire CAF n° 16/2008, précitée.

<sup>2776</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, *Doc.*, Ch., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 49. Voy. aussi Cass., 22 juin 2004, *Fiscologue*, n° 954, p. 11. Voy. aussi Cass., 23 décembre 2009, R.G. n° P. 09.1179.F., p. 3, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be).

<sup>2777</sup> S'agissant des indices de corruption, la circulaire CAF n° 16/2008 prévoit explicitement que le « filtre » du directeur régional [lire aujourd'hui : conseiller général] s'applique uniquement aux infractions fiscales.

<sup>2778</sup> En effet, « les faits qui révèlent une corruption (la tenue d'une comptabilité clandestine p. ex.) peuvent également être un indice d'une infraction fiscale » (J. VAN DYCK, « Corruption : fonctionnaires dénonciateurs », *Fiscologue*, n° 1145, 2009, p. 6). De même, une opération de blanchiment peut porter sur des actifs issus de la



n'y a pas lieu de différer la dénonciation obligatoire des infractions de droit commun à la prise d'une décision s'agissant des infractions fiscales<sup>2779</sup>.

730. L'article 29, paragraphe 2, du Code d'instruction criminelle établit un régime d'autorisation spécifique<sup>2780</sup>. Toute autorisation générale est prohibée. Tout comme la dénonciation qu'elle autorise, l'autorisation doit « concerner une affaire bien déterminée et un ou plusieurs contribuables nommément désignés »<sup>2781</sup>. Partant, la dénonciation de faits d'intérêt fiscal qui intervient en matière répressive en application de l'article 29, paragraphe 2, du Code d'instruction criminelle représente nécessairement une forme de délation, à tout le moins selon la définition admise en sciences sociales<sup>2782</sup>.

La dénonciation qui émane d'un fonctionnaire fiscal, à l'instar de la dénonciation effectuée par un fonctionnaire non fiscal, ne doit pas obligatoirement être signée. La Cour de cassation a en effet constaté que le prescrit légal n'imposait pas une telle exigence de forme. La dénonciation sera considérée comme valable « pour autant que les pièces relatives à la procédure pénale ou les auditions de témoins fassent apparaître l'identité du fonctionnaire dénonciateur et le fait que ce fonctionnaire disposait à cet effet de l'autorisation préalable du directeur régional [lire conseiller général] dont il dépend »<sup>2783</sup>.

Le fonctionnaire fiscal peut encore accompagner l'autorisation requise de renseignements, pièces, procès-verbaux ou actes qu'il découvre ou obtient relativement à une fraude fiscale, même s'il ne les a pas découverts ou obtenus lors d'une enquête ou d'un contrôle déterminé<sup>2784</sup>. Après avoir régulièrement dénoncé, le fonctionnaire peut aussi fournir spontanément des renseignements complémentaires au procureur du Roi, ou au juge d'instruction, selon la nature des faits dénoncés<sup>2785</sup>, mais il ne s'agit en aucun cas d'une obligation. Aucune obligation de vérification ne repose *a priori* sur le fonctionnaire dès l'instant où la dénonciation doit, conformément à l'article 29, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code d'instruction criminelle, intervenir « sur-le-champ »<sup>2786</sup>.

731. En revanche, le fonctionnaire est tenu de dénoncer les faits fiscaux dont il a connaissance dès qu'il a la conviction que ces faits sont susceptibles de donner lieu à des

---

fraude fiscale. C'est pourquoi l'article 4, 23°, k), de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (*M.B.*, 6 octobre 2017) prévoit que l'activité criminelle de base à l'infraction de blanchiment peut résider dans de la « fraude fiscale grave, organisée ou non ».

<sup>2779</sup> Circulaire CAF n° 16/2008, précitée.

<sup>2780</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, *Doc.*, Ch., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 48.

<sup>2781</sup> Cass., 20 décembre 1994, *Arr. Cass.*, 1994, p. 1140; *Bull.*, 1994, p. 1130 ; *F.J.F.* 1995, p. 149; *Pas.* 1994, I, p. 1130. Voy. aussi, s'agissant du contenu de la dénonciation, le commentaire de l'article 460 C.I.R. 92, n° 460/2, 2 mars 2016, disponible sur [Fisconetplus.be](http://Fisconetplus.be)

<sup>2782</sup> Nous verrons que la sociologie distingue la « dénonciation », qui porte sur une situation, de la « délation », qui concerne un individu ou une organisation identifiable (L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ, M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, vol. 51, 1984, p. 4). Voy. *infra* n°s 964 et s.

<sup>2783</sup> Cass., 27 mars 2018, R.G. n° P.17.0872.N., disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be). Pour un bref commentaire, voy. C. BUYSE, « Quid si le fonctionnaire fiscal ne signe pas la dénonciation ? », *Fiscologue*, n° 1566, 2018, p. 11.

<sup>2784</sup> Cass., 9 décembre 1997, R.G. n° P. 95.0610.N., disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)

<sup>2785</sup> Cass., 20 juin 2000, R.G. n° P. 00.0200.N., p. 4, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be)

<sup>2786</sup> Circulaire CAF n° 16/2008, précitée.



poursuites pénales<sup>2787</sup>. Comme nous l'avons expliqué, cela suppose que les faits réunissent deux éléments: un élément « matériel », à savoir une altération de la réalité (violation de la loi fiscale), et un élément « moral », à savoir l'intention d'éviter, ou de réduire, la charge fiscale finalement due<sup>2788</sup>.

D'après la Cour de cassation, il relève effectivement « des activités d'un fonctionnaire fiscal de communiquer à son administration une fraude fiscale qu'il a découverte, par hasard ou non, même lorsque celle-ci n'a pas été commise dans le domaine qui lui est attribué, et de la dénoncer éventuellement au procureur du Roi, après avoir demandé et obtenu l'autorisation requise pour ce faire »<sup>2789</sup>. Conformément au « statut Camu », un devoir de signalement interne existe donc préalablement à l'obligation de signalement externe auprès du procureur du Roi. D'après nous, l'adverbe « éventuellement » doit être compris comme visant l'« éventualité » où le supérieur ne se chargerait pas lui-même de transmettre les faits au Parquet. Dans cette éventualité, la dénonciation des faits serait toutefois obligatoire et non éventuelle.

732. Comme le professeur Pouillet le soulignait déjà en 2003, la jurisprudence de la Cour de cassation conduit à opérer, dans une perspective probatoire, « une distinction entre la preuve administrée illégalement et l'information relative à l'existence d'une infraction, obtenue de manière illégale par le dénonciateur »<sup>2790</sup>. Il convient encore de dissocier ces deux questions de celle du *formalisme* attaché à la dénonciation.

S'agissant, tout d'abord, du *formalisme* attaché à la dénonciation, la Cour de cassation a jugé, dans un arrêt du 19 janvier 2016, que la dénonciation effectuée par un fonctionnaire fiscal en vertu de l'article 29, paragraphe 2, du Code d'instruction criminelle ne constituait pas un moyen de preuve<sup>2791</sup>. Les exigences prescrites par cette disposition, en l'occurrence, l'autorisation préalable, conditionnent la recevabilité de l'action publique et sont donc étrangères aux règles qui régissent l'admissibilité de la preuve<sup>2792</sup>. Partant, les critères de la jurisprudence

---

<sup>2787</sup> Commentaire de l'article 460 du C.I.R. 92, précité.

<sup>2788</sup> Sur le délit de fraude fiscale, voy. *supra* n° 401.

<sup>2789</sup> Cass., 11 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 212 ; *F.J.F.*, 1997, p. 182.

<sup>2790</sup> O. LEROUX & Y. POULLET, « En marge de l'affaire Gaia : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *R.G.D.C.*, 2003, liv. 3, p. 167, n° 8. Sur la distinction entre la preuve et la dénonciation, voy. Cass., 30 mai 1995, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 488-489.

<sup>2791</sup> Cass., 19 janvier 2016, R.G. n° P. 15.0768.N, p. 4, n° 5, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be). Pour un bref commentaire, voy. C. BUYSE, « Dénonciation irrégulière d'un délit par le fisc et doctrine Antigone », *Fiscologue*, 2016, n° 1464, p. 12.

<sup>2792</sup> M. BOURGEOIS & C. VERSCHURE, « Antigone en droit fiscal : quelle évolution ? », in *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies* (I. RICHELLE & M. BOURGEOIS, dir.), C.U.P., vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 229-230.

Antigone<sup>2793</sup> ne sont pas applicables en cas d'irrégularité<sup>2794</sup>. Il s'ensuit que « toute imposition fiscale qui résulterait d'une affaire pénale dont les règles relatives à la recevabilité des poursuites n'auraient pas été respectées devra d'office être considérée comme nulle »<sup>2795</sup>.

S'agissant, ensuite, de *l'information relative à l'existence d'une infraction* et, partant, de la façon dont l'auteur de la dénonciation entre en possession des éléments dénoncés, la Cour de cassation a estimé, en 1995, dans une affaire exclusivement pénale (trafic de drogue), qu'il fallait distinguer selon que les renseignements sont utilisés pour procéder à l'ouverture d'une instruction ou pour l'administration de la preuve elle-même<sup>2796</sup>. Ainsi, si des constatations illégales ou irrégulières ne peuvent être utilisées comme *preuves* d'une infraction, rien n'empêcherait de les utiliser au titre de *dénonciation*<sup>2797</sup>.

Dans les faits, la gendarmerie française avait transmis à la gendarmerie belge des informations relatives à un trafic de drogue recueillies au départ d'écoutes téléphoniques. Ces écoutes étaient irrégulières dès lors qu'à l'époque, elles ne jouissaient d'aucune base légale au sens de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il n'empêche que les autorités belges pouvaient régulièrement ouvrir une instruction sur cette base et recueillir ensuite des preuves de façon parfaitement régulière. La jurisprudence Antigone, lue à la lumière de l'arrêt *WebMindLicenses* de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>2798</sup>, ne devrait pas, selon nous, remettre en cause cette position vu qu'elle ne tolère d'irrégularités que s'agissant de la dénonciation et non s'agissant des preuves récoltées. Toute condamnation devait déjà se baser, en 1995, sur des preuves régulières. À titre d'illustration, on rappellera que les irrégularités

---

<sup>2793</sup> Pour rappel, la Cour de cassation a jugé, dans son arrêt du 14 octobre 2003, dit « Antigone », que « la circonstance qu'un élément de preuve a été obtenu de manière illicite a, en règle, seulement pour conséquence que le juge ne peut ni directement ni indirectement prendre en compte cet élément pour former sa conviction : – soit lorsque le respect de certaines formalités est prescrit à peine de nullité ; – soit lorsque l'irrégularité commise a affecté la fiabilité de la preuve ; – soit lorsque l'usage de la preuve est contraire au droit à un procès équitable » (Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 14 octobre 2003, R.G. n° P.03.0762.N, publié dans de nombreuses revues reprises sur [www.jura.be](http://www.jura.be)). Cette jurisprudence a, plusieurs fois, été confirmée et étendue à d'autres matières que la matière pénale. La haute juridiction a ainsi fait application de la jurisprudence Antigone en droit fiscal dans son arrêt du 22 mai 2015. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. not. P. DHAeyer, « Note sous Cass., 22 mai 2015 », *R.G.C.F.*, 2015, n° 6, pp. 460-464 ; Fr. STEVENAERT MEEÛS, « L'utilisation d'une preuve illégale en justice : la doctrine Antigone à l'épreuve du procès fiscal », *J.L.M.B.*, 2016, pp. 920-921.

<sup>2794</sup> En l'espèce, des irrégularités entachaient la dénonciation elle-même (la dénonciation ne portait ni la signature ni l'identité du fonctionnaire fiscal concerné) ainsi que l'autorisation qui l'accompagnait (l'autorisation ne mentionnait pas, entre autres, le lien hiérarchique entre le fonctionnaire fiscal auteur de la dénonciation et le directeur régional dont émanait l'autorisation), mais la Cour d'appel de Bruxelles avait erronément jugé que de telles irrégularités n'entraînaient pas la nullité de la dénonciation en application de la jurisprudence Antigone.

<sup>2795</sup> S. SCARNÁ & V. LURQUIN, « L'Antigone fiscale – et pour quelques dollars de plus », in *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 123.

<sup>2796</sup> Cass., 30 mai 1995, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 488-489. Pour une appréciation critique de cet arrêt, voy. not. F. KUTY, « Doit-on admettre avec la Cour de cassation que "[l]a circonstance que le dénonciateur d'une infraction en a eu connaissance en raison d'une illégalité n'affecte pas la régularité de la preuve qui a été obtenue ultérieurement sans aucune illégalité" ? », note sous Cass., 30 mai 1995, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 489-501. Voy. aussi O. LEROUX & Y. POULLET, *op. cit.*, p. 167, n° 8.

<sup>2797</sup> O. LEROUX & Y. POULLET, *ibidem*, p. 167, n° 8.

<sup>2798</sup> Pour une interprétation conciliante de la jurisprudence Antigone « fiscale » avec l'arrêt *WebMindLicenses*, voy. M. BOURGEOIS & C. VERSCHEURE, *op. cit.*, pp. 211-245. Pour une remise en cause de cette jurisprudence avec l'arrêt *WebMindLicenses*, voy. F. KONING, « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2014, pp. 73-84, spéc. p. 83 ; P. DE VOS & D. VERBEKE, « Beperkt het handvest van de grondrechten van de EU de toepassing van de Antigone-doctrine in fiscalibus ? », *T.F.R.*, 2016, pp. 356-361.

dont souffrent les « *Panama Papers* »<sup>2799</sup> n'ont pas fait obstacle à l'ouverture d'enquêtes nationales étant entendu que ces enquêtes ont permis de produire des preuves de façon régulière conformément aux dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992<sup>2800</sup>.

S'agissant, enfin, de la *preuve* de l'infraction dénoncée, la Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 19 avril 1994, que des poursuites pénales pouvaient être menées sur la base d'une dénonciation anonyme dès l'instant où l'enquête ne démontre pas que des informations utiles auraient été obtenues en violation de la loi<sup>2801</sup>.

### C. Le renforcement du mécanisme « *Una Via* »

733. Nouveau dans sa rédaction, le troisième paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle emploie explicitement le mot « dénonciation » pour désigner ce qu'il fallait auparavant entendre par les expressions « donner avis sur-le-champ » et « porter à la connaissance ». La traduction en langue néerlandaise conserve, quant à elle, l'expression imagée « *het licht aanbrengen* ».

Le troisième paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle remplace le troisième alinéa de l'ancien article 29 du Code précité. Alors qu'il disposait autrefois d'un pouvoir d'appréciation, le conseiller général est dorénavant tenu de dénoncer les faits de fraude fiscale grave, organisée ou non, qui constituent des infractions pénales aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution au procureur du Roi. Il n'est pas nécessaire que l'administration fiscale ait procédé à une enquête. La dénonciation est obligatoire dès l'instant où des indices sérieux de fraude fiscale grave apparaissent. Ceci évite d'être tributaire de la bonne volonté du conseiller général, un conseiller pouvant être plus strict qu'un autre. Les travaux parlementaires ont en effet mis en exergue que certains arrondissements recevaient davantage de dénonciations que d'autres<sup>2802</sup>.

734. Cette disposition a pour objectif de renforcer le principe « *Una Via* », introduit au troisième alinéa de l'article 29 du Code d'instruction criminelle par l'article 2 de la loi du 20 septembre 2012<sup>2803</sup>. Cette révision fait par ailleurs suite à l'arrêt d'annulation rendu par la Cour constitutionnelle<sup>2804</sup> à la lumière de la jurisprudence européenne récente concernant le

---

<sup>2799</sup> Ces documents confidentiels proviennent vraisemblablement d'un vol domestique et d'une fraude informatique, et leur divulgation emporte une violation du secret professionnel et/ou d'affaires.

<sup>2800</sup> Mentionnons que la dénonciation opérée par la source « John Doe » auprès des journalistes relève davantage de notre seconde hypothèse, la dénonciation de pratiques immorales.

<sup>2801</sup> Cass., 19 avril 1994, *Arr. Cass.*, 1994, p. 385 (abrégé); *Bull.*, 1994, p. 382; *F.J.F.*, 1996, p. 45 ; *Pas.*, 1994, I, p. 382. Pour un bref commentaire, voy. not. P. LAUWERS, « Autorisation préalable et prescription de l'action pénale », *Fiscologue*, 1996, n° 570, p. 11. Voy. aussi, *mutatis mutandis*, Cass., 30 mai 1995, *J.L.M.B.*, 1998, pp. 488-489.

<sup>2802</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Rapport de la première lecture, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/005, pp. 80-81.

<sup>2803</sup> Sur le principe « *Una Via* », voy. not. J. SPEECKE, « Una via: de oplossing voor alle problemen? », *T.F.R.*, 2013, pp. 945-956; F. DESTERBECK, « "Una via" in het fiscaal strafrecht: een 'status questionis' en een aanzet tot een mogelijke oplossing », *R.W.*, 2017-18, pp. 1122-1133; J.-P. BOURS, « Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur. La loi du 20 septembre 2012 », *J.T.*, 2013, pp. 165-173.

<sup>2804</sup> C.C., 3 avril 2014, n° 61/2014. Pour un commentaire, voy. not. A. LECOCQ & E. CECI, « Una Via: la Cour constitutionnelle anoblit le "non bis in idem" », *Dr. pén. entr.*, 2014, liv. 2, pp. 171-176 ; F. KONING, « Loi Una via: inconstitutionnalité de la suspension de l'exigibilité de la sanction administrative », *J.L.M.B.*, 2014, pp. 978-981 ; J. SPEECKE, « Una Via-wet: terug naar af? Een analyse van het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 3 april

principe *non bis in idem*<sup>2805</sup>. Sachant que l'infraction de fraude fiscale peut donner lieu tant à une procédure administrative qu'à une procédure pénale, le mécanisme « *Una Via* » vise à définir, dès le départ, quelle sera la procédure qui sera suivie étant entendu que la procédure définie doit être la plus appropriée afin de garantir une lutte efficace contre la fraude fiscale. Un telle procédure unique – d'où l'expression « *una via* » – permet dans le même temps d'éviter un cumul entre les sanctions pénales et les sanctions administratives.

Les cas de fraude fiscale simple ou ceux pour lesquels il n'est pas nécessaire de mobiliser des moyens judiciaires relèvent de la voie administrative. Il découle du principe de subsidiarité que « la recherche, en ce compris la constatation de fraude fiscale et la dette fiscale et du recouvrement, reste du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent »<sup>2806</sup>. En revanche, les cas de fraude fiscale grave doivent être dénoncés au Parquet. Ils suivent donc la voie pénale.

735. Lorsque l'infraction fiscale donne lieu à une dénonciation au procureur du Roi, le troisième paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle prévoit en outre qu'une concertation doit être organisée par le procureur du Roi avec les fonctionnaires fiscaux compétents dans le mois de la dénonciation des faits. Les services de police compétents peuvent être invités à participer à cette concertation. Alors que dans l'ancienne rédaction de l'article 29, l'initiative de la concertation revenait au conseiller général, elle revient dorénavant au Parquet.

Le Conseil d'État recommandait dans son avis de préciser les conséquences attachées à la dénonciation durant le délai qui sépare la dénonciation de la concertation mais le troisième paragraphe n'a pas été modifié en ce sens. Les travaux parlementaires indiquent que l'administration reste libre de poursuivre les faits tant que la concertation n'a pas eu lieu. Le principe vaut également si le procureur du Roi décide de ne pas poursuivre<sup>2807</sup>.

Si la concertation est obligatoire, le pouvoir d'appréciation du Ministère public n'en est pas pour autant affecté. Celui-ci reste libre de décider de poursuivre les faits ou non. Il est toutefois tenu de prendre sa décision dans les trois mois de la dénonciation originale et de la communiquer aux fonctionnaires fiscaux compétents.

736. Le cinquième paragraphe du nouvel article 29 du Code d'instruction criminelle prévoit enfin l'organisation, deux fois par an, d'une concertation stratégique entre le Ministère public, les autorités fiscales et la police fédérale afin d'identifier les mécanismes de fraude fiscale grave, organisée ou non, qui nécessitent une attention particulière.

---

2014 », *T.F.R.*, 2014, pp. 744-747 ; F. SMET, « Cour constitutionnelle: la loi 'una via' viole le principe non bis in idem » *Fiscologue*, liv. 1382, 2014, pp. 1-4.

<sup>2805</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 6 ; Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Rapport de la première lecture, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/005, p. 5.

<sup>2806</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 6

<sup>2807</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 8.

Cette disposition répond à une recommandation de la Commission « *Panama Papers* »<sup>2808</sup>, élargissant le principe de la concertation introduit par la loi « *Una Via* », limité à la consultation d'un dossier spécifique (*in concreto*), aux « nouveaux "phénomènes de fraude", dont le Parquet ou le SPF Finances ont connaissance » (*in abstracto*)<sup>2809</sup>.

737. Au demeurant, il convient de mentionner que l'article 4 de la loi du 5 mai 2019 précitée a également inséré un nouvel article 29*bis* dans le Code d'instruction criminelle. Celui-ci se lit comme suit :

« Si une enquête pénale révèle des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, le procureur du Roi en informe le ministre des Finances ou le service qu'il désigne et accorde consultation et copie sauf si l'accès au dossier et la prise de copie du dossier risquent de compromettre des enquêtes pénales en cours.

Lorsque l'administration fiscale établit des impôts incluant les centimes et décimes additionnels, les accroissements et les amendes administratives et fiscales pour des infractions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, cela ne constitue pas une entrave à l'action publique dans la mesure où le traitement fiscal et pénal des faits font partie d'un tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel. »

L'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle insère en fait une disposition déjà existante, mais en la modifiant quelque peu en vue de renforcer l'efficacité du mécanisme « *Una Via* ».

En l'occurrence, la disposition en question est l'article 2 de la loi du 28 avril 1999 complétant, en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale, l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs et la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances qui prévoit une obligation de dénonciation au service de Coordination anti-fraude (CAF)<sup>2810</sup> à charge du procureur du Roi lorsque, les informations recueillies dans le cadre d'une information judiciaire font apparaître des indices de fraude fiscale.

L'article 29*bis*, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code d'instruction criminelle élargit l'obligation de dénonciation aux informations recueillies dans le cadre de l'enquête pénale, ce qui englobe l'information et l'instruction. Comme nous le verrons dans le point suivant, l'enquête pénale peut avoir été déclenchée sur la base de la dénonciation par un tiers, anonyme ou non<sup>2811</sup>. À la lumière de la recommandation n° 124 du rapport de la Commission « *Panama Papers* »<sup>2812</sup>, l'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle prévoit également que la dénonciation peut avoir lieu auprès du ministre des Finances (fédéral ou régional), mais aussi auprès du « service qu'il désigne », en l'occurrence le service de Coordination anti-fraude. Enfin, l'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle énonce que le procureur du Roi « accorde consultation et copie sauf si l'accès au dossier et la prise de copie du dossier risquent de compromettre des enquêtes pénales

---

<sup>2808</sup> Recommandation n° 128 du Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/001.

<sup>2809</sup> Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale », précité, p. 99.

<sup>2810</sup> Anciennement : Comité Anti-Fraude (CAF).

<sup>2811</sup> En ce sens, le législateur a rappelé, lors de la réforme de 1986, que le Parquet pouvait avoir connaissance de délits fiscaux autrement que via la dénonciation émanant d'un fonctionnaire dûment autorisé, notamment via une dénonciation par un tiers, anonyme ou non (Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, Ch., *Doc.*, 1985-1986, n° 46-576/7, p. 48).

<sup>2812</sup> Recommandation n° 124 du Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale », précité.

en cours ». Le droit d'accès s'exerce en effet dans les limites prévues par l'article 21*bis* du Code d'instruction criminelle.

738. Conformément à l'avis du Conseil d'État, l'article 29*bis*, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle règle la question du concours entre les poursuites en matière de douanes et accises et les autres poursuites en matière de droit pénal commun ou de droit pénal fiscal<sup>2813</sup>. En effet, l'introduction du principe « *Una Via* » n'a nullement altéré le droit d'initiative et de poursuites, ni le pouvoir reconnu à l'administration des douanes pour les infractions en matière de douanes et accises<sup>2814</sup>. La compétence en matière de poursuites appartient respectivement à l'Administration générale des douanes et accises et au Ministère public. Cette situation n'a jamais donné lieu à des difficultés, l'éventuel concours se réglant au moyen d'une concertation de fait<sup>2815</sup>.

L'expression « tout cohérent d'un point de vue temporel et matériel » mentionnée à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle s'inspire de la jurisprudence récente de la Cour européenne des droits de l'homme relative au principe *non bis in idem*<sup>2816</sup>. Elle s'exprime au travers de l'instauration d'un « principe d'intégration » et d'un « principe d'imputation » dans les cas où l'action publique est intentée<sup>2817</sup>. Le premier principe signifie que le juge pénal prend dorénavant connaissance, outre de l'action publique, « de l'action civile en vue du paiement des impôts, additionnels, accroissements, amendes administratives et fiscales et accessoires y afférents »<sup>2818</sup>. Le second principe « signifie que le juge pénal tient compte, « dans la fixation de la peine, des amendes administratives et accroissements d'impôts dus », afin « d'éviter qu'un condamné soit soumis à une peine déraisonnablement lourde »<sup>2819</sup>.

## § 2. La dénonciation civique

739. Comme nous l'avons montré, la dénonciation « civique » ou « privée » prend sa source dans la conception républicaine de la dénonciation qui a émergé à la sortie de la Révolution française<sup>2820</sup>. C'est cette conception qui a jeté les bases de l'alerte éthique en France.

Une distinction importante s'impose d'entrée de jeu, selon que le fait fiscal est susceptible d'être pénalement sanctionné (A) ou non (B). Cette distinction est significative étant donné que les garanties réservées aux personnes en cause et les règles de preuve, entre autres, diffèrent selon que la procédure est de nature administrative ou pénale. La distinction est cependant

---

<sup>2813</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Développements, *Doc.*, Parl., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 11.

<sup>2814</sup> G. STEFFENS, « Les diverses compétences des douanes » in *Le droit pénal douanier aujourd'hui : un état des lieux* (F. DESTERBECK, dir.), Gent, Larcier, 2016, p. 18.

<sup>2815</sup> Proposition de loi portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3515/001, p. 11.

<sup>2816</sup> Sur cette jurisprudence, voy. not. C. BUYSE, « Le fisc peut sanctionner deux fois le même faux pas, même au tarif maximal », *Fiscologue*, n° 1587, 2019, p. 1.

<sup>2817</sup> C. BUYSE, « Fraude fiscale : le contentieux fiscal est intégré dans la procédure pénale », *Fiscologue*, n° 1616, 2019, p. 1.

<sup>2818</sup> Nouvel article 4*bis* du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle.

<sup>2819</sup> Voy. not. le nouvel article 450*bis*, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 et l'article 73*bis*/1, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.T.V.A.

<sup>2820</sup> Sur la conception républicaine de la dénonciation, voy. *supra* nos 75-79.

malaisée dès lors qu'il n'existe actuellement aucun critère légal de distinction<sup>2821</sup>. La fraude fiscale est en règle sanctionnée sur pied des articles 449 (fraude fiscale simple) et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992 (fraude fiscale complexe)<sup>2822</sup>. Reste que le texte de l'article 449 du Code des impôts sur les revenus 1992 laisse au juge « un très large pouvoir d'appréciation. Toute fraude caractérisée, quelle que soit l'intention du fraudeur, peut donner lieu à des poursuites pénales »<sup>2823</sup>.

À côté de la dénonciation pénale et fiscale, nous avons choisi d'évoquer la dénonciation sociale dans la mesure où elle pourrait servir de source d'inspiration à l'édification d'un dispositif d'alerte fiscale selon les vœux de l'ancien Ministre des finances (C).

### A. La dénonciation pénale

740. L'article 30 du Code d'instruction criminelle résulte d'un long cheminement mené en France autour de la légitimité de la dénonciation. Dans la droite ligne de l'article 30 du Code d'instruction criminelle de 1808<sup>2824</sup> et de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 27 novembre 1790 sur la police de sûreté, la justice criminelle et l'institution des jurés<sup>2825</sup>, l'article 30 du Code d'instruction criminelle énonce que :

« toute personne qui aura été témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, sera pareillement tenue d'en donner avis au procureur du Roi soit au lieu du crime ou délit, soit du lieu où l'inculpé pourra être trouvé ».

Cette disposition établit en droit belge la dénonciation « privée », dite aussi « civique ». Il s'agit de la dénonciation qui « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions »<sup>2826</sup>. La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur.

741. L'article 30 du Code d'instruction criminelle ne fait aucune référence aux infractions fiscales et la notion d'« atteinte à la propriété » ne permet pas d'accueillir cette catégorie de délits.

Dans le Code (français) d'instruction criminelle de 1808, d'où l'article 30 du Code d'instruction criminelle tire son origine, la notion d'attentat à la propriété désignait le vol tel que sanctionné

---

<sup>2821</sup> Les deux voies – administrative et pénale – sont donc *a priori* ouvertes. C'est pourquoi l'article 29 du C.i.cr. a été révisé en 2012 et 2019 en vue de consacrer le principe dit « *Una Via* », qui consiste à instaurer une concertation entre le Ministère public et l'administration fiscale.

<sup>2822</sup> Sur le délit de fraude fiscale, voy. *supra* n<sup>os</sup> 401 et s.

<sup>2823</sup> Projet de loi de redressement en matière de répression pénale de la fraude fiscale, rapport fait au nom de la commission des finances, *Doc.*, Sén., 1980-1981, n<sup>o</sup> 566/2, Annexe 1 : Note explicative relative à « l'intention frauduleuse ou à dessein de nuire », p. 49.

<sup>2824</sup> Sur l'article 30 du Code d'instruction criminelle de 1808, voy. *supra* n<sup>o</sup> 570.

<sup>2825</sup> Sur l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 27 novembre 1790 sur la police de sûreté, la justice criminelle et l'institution des jurés, voy. *supra* n<sup>o</sup> 75.

<sup>2826</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285.

pénalement, c'est-à-dire par le Code (français) pénal de 1810<sup>2827</sup>. Il s'ensuit que des faits fiscaux ne peuvent répondre à la notion d'attentat à la propriété d'un individu que s'ils peuvent être qualifiés de « vol » au sens du Code pénal.

L'article 461 du Code pénal belge, qui reprend *in extenso* l'article 379 du Code pénal de 1810, énonce que « quiconque a soustrait frauduleusement une chose qui ne lui appartient pas, est coupable de vol ». La notion de « soustraction » implique la prise de possession d'une chose appartenant à autrui contre le gré du propriétaire<sup>2828</sup>.

La notion d'attentat, telle que pensée dans le Code de 1810, suppose ensuite la réalisation d'un acte matériel. Or, on peut difficilement admettre que le fait d'éluder l'impôt emporte une soustraction matérielle. Certes, le Code pénal est venu s'enrichir d'infractions sans dessaisissement à la faveur du développement des TIC. Mais même en admettant qu'il y ait soustraction, celle-ci aurait lieu tout au plus dans le chef de l'État à la condition d'admettre que ce dernier dispose d'un droit de propriété sur les sommes dues à titre d'impôts. Or, l'article 30 du Code d'instruction criminelle s'applique aux cas d'atteinte à la propriété d'un *individu*. Tel que rédigé en 1808, le Code d'instruction criminelle est avant tout un code d'inspiration bourgeoise. Il s'ensuit que l'article 30 du Code d'instruction criminelle protège le droit de propriété *privée*.

Un raisonnement analogue peut être tenu par rapport aux infractions sociales, et plus précisément par rapport au non-paiement des cotisations sociales, dans la mesure où les cotisations sociales constituent, à l'instar des impôts, des prélèvements obligatoires au profit de la collectivité.

742. Il résulte de ces considérations que le particulier peut dénoncer des infractions de droit fiscal ou de droit social auprès du procureur du Roi, mais il n'y est pas tenu. Lors des travaux parlementaires qui ont mené à la révision de l'article 29 du Code d'instruction criminelle en 1986, il a d'ailleurs explicitement été fait mention de l'hypothèse où le Parquet a connaissance de délits fiscaux via une dénonciation par un tiers, anonyme ou non<sup>2829</sup>.

Il faut néanmoins concéder que la portée exacte du champ d'application *ratione materiae* de l'article 30 du Code d'instruction criminelle est dénuée de tout intérêt en pratique. Il est en effet admis que l'article 30 du Code d'instruction criminelle établit dans le chef du particulier davantage une obligation naturelle<sup>2830</sup> qu'une obligation juridique dont le non-respect serait sanctionné pénalement, sous réserve de l'application des sanctions prévues par l'article 422*bis* du Code pénal en cas de non-assistance d'une personne ou d'un mineur en danger<sup>2831</sup>.

---

<sup>2827</sup> En ce sens, voy. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 637 (répertoire alphabétique).

<sup>2828</sup> Cass., 3 avril 1987, *Arr. Cass.*, 1986-87, p. 1016; *Bull.*, 1987, p. 924; *Pas.* 1987, I, p. 924.

<sup>2829</sup> Projet de loi portant des dispositions fiscales, Rapport fait au nom de la commission spéciale, *Doc.*, Ch., 1985-1986, n° 46-576/7, p. 48.

<sup>2830</sup> Ceci étant, le site Internet du SPF Justice invite les personnes témoins d'une infraction pénale à se manifester auprès d'un bureau de police ou des services du procureur du Roi, mentionnant que « en tant que citoyen, vous êtes obligé légalement de vous manifester comme témoin d'infractions contre des personnes (par ex., une agression en rue), contre des propriétés (par ex., un vol) ou contre la sécurité publique (par ex., un attentat) » (« Se manifester comme témoin », disponible sur <https://justice.belgium.be> (consulté le 22 novembre 2019)).

<sup>2831</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, *op. cit.*, p. 286, note 5.



L'article 422*bis* du Code pénal établit ce que l'on appelle un délit d'omission ou d'inaction<sup>2832</sup>. L'assistance à personne en danger peut notamment résider dans le fait de dénoncer les faits à la police. La dénonciation est perçue dans ce cas par le législateur comme une responsabilité individuelle fondée sur le principe de la solidarité sociale<sup>2833</sup>.

Il est intéressant de noter que c'est par une loi du 6 janvier 1961 que l'abstention de porter secours a été érigée en délit contre les personnes dans notre Code pénal<sup>2834</sup>. Auparavant, la non-assistance n'était pas sanctionnée car l'obligation de porter secours était considérée « comme un précepte évangélique, une obligation morale qui ne rentre guère dans le domaine de la justice humaine »<sup>2835</sup>. En introduisant le délit de non-assistance à une personne en danger dans le Code pénal, le législateur introduit donc une obligation morale dans le registre juridique. L'objectif d'une telle mesure est de « punir l'inertie criminelle de celui qui, pouvant sans risque pour lui-même ou pour autrui, sauver la vie de son prochain, s'en désintéresse égoïstement et s'abstient de lui venir en aide ou de lui procurer une aide alors qu'il se trouve exposé à un péril grave »<sup>2836</sup>.

Cette modification législative traduit un mouvement plus large selon lequel le législateur récupère dans le registre juridique des obligations traditionnellement pensées dans le registre moral. La dénonciation en est un exemple typique.

743. Dans le Code (français) d'instruction criminelle de 1808<sup>2837</sup>, la dénonciation était entourée d'exigences de forme. Pour être recevable, elle devait être écrite par le dénonciateur ou par ses fondés de pouvoir, exprimée en des termes non sacramentels, adressée à un officier de police judiciaire ou à un membre du Parquet et signée de son auteur<sup>2838</sup>. L'exigence d'une forme écrite visait à permettre le déclenchement de poursuites pour dénonciation calomnieuse, le cas échéant<sup>2839</sup>.

Les exigences n'étaient cependant pas respectées en pratique<sup>2840</sup>. C'est pourquoi on estime de façon univoque que les exigences de forme prévues par l'article 31 du Code d'instruction

---

<sup>2832</sup> Ce type de délit est rare dans le Code pénal (pour un exemple, voy. les articles 361-401*bis* et 422*ter* du Code pénal) mais fréquent dans le droit pénal spécial. Ces délits concernent les crimes contre l'ordre des familles et la moralité publique. Sur les délits d'omission, voy. not. J. VERHAEGEN, « Les incertitudes de la répression de l'omission en droit pénal belge », *Rev. dr. pén. crim.*, 1983, pp. 3-36.

<sup>2833</sup> I. DE LA SERNA, « Les abstentions coupables », in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERTS, H.-D. BOSLY, C.-E. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, p. 548.

<sup>2834</sup> Loi du 6 janvier 1961 érigeant en délit certaines abstentions coupables, *M.B.*, 14 janvier 1961.

<sup>2835</sup> Proposition de loi érigeant en délit certaines abstentions coupables, Rapport fait au nom de la commission de la justice, *Doc., Ch.*, 1955-1956, n° 294/2, p. 2.

<sup>2836</sup> J. CONSTANT, « La répression des abstentions coupables, commentaires de la loi du 6 janvier 1961 », *Rev. dr. pén.*, 1961-1962, p. 204.

<sup>2837</sup> Article 31 du Code (français) d'instruction criminelle de 1808. Voy. aussi l'article 373 du Code (français) pénal de 1810.

<sup>2838</sup> R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Cujas, 1967, p. 834.

<sup>2839</sup> En ce sens, voy. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 210, n° 3101.

<sup>2840</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 613, n° 1090 ; A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 210, n° 3101.

criminelle ne sont pas prescrites à peine de nullité<sup>2841</sup>. De plus, leur respect n'est imposé ni par la jurisprudence ni par la doctrine<sup>2842</sup>.

En pratique, la dénonciation, comme la plainte, intervient de toute façon le plus souvent verbalement auprès d'un officier de police judiciaire qui dresse un procès-verbal de réception de dénonciation, qu'il fait contresigner par son auteur. Les officiers de police judiciaire sont ensuite tenus, en vertu des articles 53 et 54 du Code d'instruction criminelle, de transmettre sans délai les dénonciations recueillies au Ministère public qui sera tenu de les examiner, et de les transmettre, avec les réquisitions qu'il jugera convenables, au juge d'instruction. Ces dispositions veillent à garantir le monopole du Ministère public dans la direction des poursuites<sup>2843</sup>.

744. La dénonciation peut, mais ne doit pas, être accompagnée d'éléments de fait. Nous avons toutefois noté que les dénonciations pouvaient aujourd'hui être plus facilement accompagnées de documents, en l'occurrence numérisés, à la faveur du développement des TIC<sup>2844</sup>. Il est nettement plus aisé qu'auparavant de se constituer une preuve, et ce sans que la personne en cause ne s'en rende compte dès l'instant où une donnée peut, en principe, être répliquée à l'infini.

En vertu des articles 31, 48 et s. du Code d'instruction criminelle, toute personne peut de surcroît « rechercher des renseignements, poser des questions aux personnes disposées à lui répondre, recueillir des déclarations sans recourir à des mesures de contrainte et dénoncer des délits à un officier de police judiciaire compétent »<sup>2845</sup>. Ce droit doit cependant être lu à la lumière des nouvelles limites qui encadrent la dénonciation, à savoir le respect des droits fondamentaux, spécialement le droit à la protection des données à caractère personnel et le droit à la vie privée. Dans le cadre de la transposition de la Directive sur les lanceurs d'alerte, le législateur fiscal devra nécessairement établir un équilibre entre les droits, libertés et intérêts des personnes concernées. Si la Belgique venait à généraliser le système de dénonciation fiscale, elle pourrait choisir, à l'instar du Royaume-Uni dans le domaine fiscal<sup>2846</sup>, de limiter le rôle du dénonciateur à son plus simple appareil, à savoir à celui de « messenger », afin de juguler le risque de voir émerger un « ministère public citoyen » dans le chef du lanceur d'alerte.

745. Aussi sensible soit la question de la rémunération des dénonciateurs, force est de constater que le droit belge de la dénonciation comporte des éléments de « *Bounty Model* ».

---

<sup>2841</sup> L'article 31 du C.i.cr. prévoit que « [l]es dénonciations seront rédigées par les dénonciateurs, ou par leurs fondés de procuration spéciale, ou par le [procureur du Roi] s'il en est requis; elles seront toujours signées par le [procureur du Roi] à chaque feuillet, et par les dénonciateurs ou par leurs fondés de pouvoir. Si les dénonciateurs ou leurs fondés de pouvoir ne savent pas ou ne veulent pas signer, il en sera fait mention. La procuration demeurera toujours annexée à la dénonciation; et le dénonciateur pourra se faire délivrer, mais à ses frais, une copie de sa dénonciation ».

<sup>2842</sup> En ce sens, voy. M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, *op. cit.*, p. 286.

<sup>2843</sup> En ce sens, voy. M. DELMAS-MARTY (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995, p. 401.

<sup>2844</sup> Sur l'impact des TIC sur la dénonciation, voy. *supra* n° 138-140. L'alerte est parfois distinguée de la dénonciation sur la base de ce critère : alors que l'alerte est systématiquement accompagnée de pièces, souvent rassemblées en un dossier étayé, la dénonciation se cantonne à un signalement.

<sup>2845</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 28 octobre 1987, *Pas. I*, 1988, p. 237; *Rev. dr. pén.*, 1988, p. 207; *R.W.*, 1988-1989, p. 331.

<sup>2846</sup> Sur la dénonciation fiscale en droit britannique, voy. *supra* n° 601.

Dans le domaine fiscal, l'allocation de récompenses financières s'est effectivement pratiquée durant une cinquantaine d'année en ce qui concerne la dénonciation d'infractions aux lois de douanes et accises<sup>2847</sup>.

Le texte qui permettait de rémunérer les aviseurs fiscaux, l'arrêté du Régent du 17 août 1948, a toutefois été abrogé par un arrêté royal du 12 novembre 2017. Prenant acte du fait que des récompenses devaient pouvoir encore être accordées pour des prestations effectuées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le Roi a cependant adopté en date du 29 août 2019 une mesure transitoire libellée comme suit:

« Le Ministre des Finances peut, pour des prestations effectuées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 qui ont mené :

- soit à la perception d'impôts supplémentaires ;
- soit à des constatations marquantes ou à un résultat significatif dans la lutte contre la fraude fiscale ou dans le cadre d'autres missions de l'Administration général des douanes et accises, accorder une récompense, aux conditions qu'il détermine »<sup>2848</sup>.

Il n'est pas facile de saisir les motifs qui ont justifié l'abrogation de l'arrêté du Régent<sup>2849</sup>. Nos demandes de clarification auprès de fonctionnaires du fisc et du service de législation de l'Administration des douanes et accises sont en effet restées lettre morte à ce jour.

746. Il nous semble que l'abrogation de l'arrêté du Régent du 17 août 1948 a pu sembler opportune au motif que cet arrêté était devenu surabondant depuis plusieurs années. L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises énonce en effet que les agents de l'Administration des douanes et accises revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire, d'auxiliaire du procureur du Roi et de l'auditeur du travail en vertu de l'article 3 de la loi précitée « peuvent utiliser, dans les mêmes conditions que celles portées par le Code d'instruction criminelle, les méthodes particulières de recherche consistant en l'observation et le recours aux indicateurs<sup>2850</sup>, de même qu'en l'intervention différée relevant des autres méthodes de recherche »<sup>2851</sup>.

---

<sup>2847</sup> Arrêté du Régent du 17 août 1948 relatif à l'exercice d'imputabilité de certaines dépenses en matière d'infractions aux lois de douane et accise, ainsi qu'à l'allocation de récompenses en matière de recherche et de constatation de ces infractions, *M. B.*, 4 décembre 2017.

<sup>2848</sup> Arrêté royal du 29 août 2019 introduisant une mesure transitoire dans l'arrêté royal du 12 novembre 2017 modifiant l'arrêté du Régent du 17 août 1948 relatif à l'exercice d'imputabilité de certaines dépenses en matière d'infractions aux lois de douane et accise, ainsi qu'à l'allocation de récompenses en matière de recherche et de constatation de ces infractions, *M.B.*, 9 septembre 2019.

<sup>2849</sup> Arrêté royal du 12 novembre 2017 modifiant l'arrêté du Régent du 17 août 1948 relatif à l'exercice d'imputabilité de certaines dépenses en matière d'infractions aux lois de douane et accise, ainsi qu'à l'allocation de récompenses en matière de recherche et de constatation de ces infractions, *M. B.*, 4 décembre 2017.

<sup>2850</sup> Au sens du Code d'instruction criminelle, le « recours aux indicateurs » est « le fait, pour un fonctionnaire de police, d'entretenir des contacts réguliers avec une personne, appelée indicateur, dont il est suppose qu'elle entretient des relations étroites avec une ou plusieurs personnes à propos desquelles il existe des indices sérieux qu'elles commettent ou commettraient des infractions et qui fournit à cet égard au fonctionnaire de police des renseignements et des données, qu'ils aient été demandés ou non » (article 47*decies*, § 1<sup>er</sup>, du C.i.cr.).

<sup>2851</sup> Loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises, *M.B.*, 8 mai 2003.

Or l'arrêté royal du 6 janvier 2011, qui fixe les règles de fonctionnement des « méthodes particulières de recherche »<sup>2852</sup>, permet d'octroyer des « avantages » aux indicateurs qui transmettent des informations pertinentes aux autorités policières<sup>2853</sup>. Ces informations peuvent ressortir du droit pénal général mais aussi du droit pénal spécial qui couvre, entre autres, le droit pénal fiscal et le droit pénal social. Ces avantages peuvent prendre la forme d'une prime<sup>2854</sup> qui est calculée sur la base de critères et d'une matrice fixés dans une circulaire interne<sup>2855</sup>. Bien que la loi ne le prévoit pas formellement, de tels avantages peuvent aussi être octroyés aux informateurs, qui, à la différence des indicateurs, n'appartiennent pas « au milieu »<sup>2856</sup>. Les « lanceurs d'alerte », fiscale ou non, pourraient, à ce titre, recevoir une récompense. Ce n'est en effet pas un hasard si le droit de l'Union européenne et le droit belge ont accueilli l'expression « lanceur d'alerte » via l'expression « informateur ». La figure de l'« informateur » permet parfaitement d'accueillir en droit pénal la figure du « lanceur d'alerte », et ce indépendamment de l'imaginaire négatif qui peut lui faire de l'ombre.

À côté de la prime, d'autres contreparties sont proposées à l'indicateur, telles que « le classement sans suite d'infractions commises ou une certaine tolérance, la non-exécution de peines qui le frappent ou des avantages ou facilités en matière pénitentiaire, le bénéfice de mesures administratives en matière de droit de séjour, etc. »<sup>2857</sup>.

747. On ne peut que regretter que l'arrêté royal du 6 janvier 2011, à l'instar de la loi qu'il exécute, la loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche et quelques autres méthodes d'enquête<sup>2858</sup>, soit aussi peu loquace quant aux conditions dans lesquelles un « avantage » peut être accordé à un indicateur ou à un informateur. Des balises figurent pourtant dans une circulaire ministérielle relative aux techniques particulières de recherche et résumées comme suit par la professeure Ann Jacobs : « paiement des primes subordonné à l'identification ou à la capture d'auteurs de faits délictueux ou à la découverte du produit ou de l'objet de l'infraction; paiement, en principe, *a posteriori*; paiement ne pouvant être générateur d'activités criminelles organisées ou provoquées dans le seul but d'obtenir une rétribution »<sup>2859</sup>.

Ce silence témoigne, une fois de plus, du malaise suscité par la rétribution des indicateurs, et plus largement, des dénonciateurs en Belgique. Toujours est-il qu'un tel malaise, culturel, politique ou autre, mène à un défaut de transparence difficilement admissible à l'heure actuelle et source de suspicion pour les justiciables.

748. Comme en droit américain, où l'octroi de récompenses financières aux « *whistleblowers* » est fréquent, l'avantage financier intervient donc, dans le cadre des

---

<sup>2852</sup> Dans la lignée des développements survenus à l'égard des repentis, notons que le législateur belge est venu établir une quatrième méthode particulière de recherche, l'infiltration civile. La nouvelle méthode est en vigueur depuis le 17 août 2018.

<sup>2853</sup> Arrêté royal du 6 janvier 2011 fixant les règles de fonctionnement des gestionnaires nationaux et locaux des indicateurs et des fonctionnaires de contact, *M.B.*, 18 janvier 2011, article 8.

<sup>2854</sup> A. JACOBS, « La loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche et quelques autres méthodes d'enquête », *R.F.D.L.*, 2004, n° 1, pp. 85-86.

<sup>2855</sup> Information transmise par un membre du SPF Justice.

<sup>2856</sup> Information transmise par un membre du SPF Justice.

<sup>2857</sup> C. DE VALKENEER, *Manuel de l'enquête pénale*, Bruxelles, Larcier, 2003, p. 264. Voy. aussi A. JACOBS, *op. cit.*, p. 86.

<sup>2858</sup> Loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche et quelques autres méthodes d'enquête, *M.B.*, 12 mai 2003.

<sup>2859</sup> A. JACOBS, *op. cit.*, p. 86.

méthodes particulières de recherche, en aval, lorsque les informations ont été vérifiées et ont permis aux autorités d'aboutir à une condamnation. Il ne s'agit donc nullement d'acheter des informations, comme on a pu le voir récemment en Allemagne et au Danemark à l'égard de certaines informations tirées des « *Panama Papers* ».

Mais à la différence du droit américain cependant, l'idée qui sous-tend, en droit belge, l'octroi d'un avantage financier n'est pas vraiment de récompenser le dénonciateur, mais de clore définitivement la relation avec un « milieu peu fréquentable », évitant que celui-ci ne nourrisse des attentes futures à l'égard de l'autorité publique<sup>2860</sup>. La logique est donc davantage indemnitaire et vise à compenser les risques encourus par l'indicateur ou l'informateur.

Ce faisant, il pourrait paraître inapproprié de reprendre la méthode de calcul utilisée aux États-Unis. Cette méthode rend l'activité du lanceur d'alerte extrêmement lucrative alors que ce dernier est censé agir dans l'intérêt général. L'*IRS Whistleblowers Program* permet à cet égard d'allouer un pourcentage des montants récupérés en conséquence des informations fournies<sup>2861</sup>. Une autre méthode, plus appropriée en France et en Belgique, serait de fixer un forfait qui oscillerait en fonction du sérieux et de la précision avec laquelle le lanceur d'alerte aurait collecté les informations, sans préjudice du risque potentiel supporté par ledit lanceur d'alerte<sup>2862</sup>.

749. Aucune objection ne s'élève à l'*indemnisation* du lanceur d'alerte, que celle-ci vise à compenser un préjudice matériel et/ou un préjudice moral subi en réaction à des représailles<sup>2863</sup>. Le droit à obtenir réparation jouit d'une assise juridique solide en France et en Belgique, à l'article 1382 du Code Civil.

La collaboration avec l'État, qui peut prendre la forme d'une participation à un procès en tant que juré, témoin ou expert, peut par ailleurs faire l'objet d'un défraiement en droit belge. L'arrêté royal du 28 décembre 1950 portant règlement général sur les frais de justice en matière répressive prévoit l'allocation d'une indemnité aux jurés des cours d'assises qui ont siégé, assisté aux débats, ou ont répondu à la convocation sans siéger ni assister aux débats<sup>2864</sup>, ainsi qu'aux témoins qui ont comparu au cours de l'instruction ou à l'audience, et aux experts qui ont comparu en la qualité de témoin<sup>2865</sup>. De même, les experts, à savoir les « personnes requises en raison de leur art ou profession » ont droit à une rémunération<sup>2866</sup>. Il ne semble donc pas exclu, en droit belge, d'indemniser le citoyen qui coopère avec l'État dans l'exercice de ses missions

---

<sup>2860</sup> Information donnée par un membre du SPF Justice.

<sup>2861</sup> En ce sens, voy. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, 2018, Vol. 46, Iss. 5, p. 425. Sur l'*IRS Whistleblowers Program*, voy. *supra* nos 544 et s.

<sup>2862</sup> En ce sens, voy. D. GUTMANN, « The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers », *Intertax*, 2018, Vol. 46, Iss. 5, p. 428.

<sup>2863</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7 du 30 avril 2014 sur la protection des lanceurs d'alerte, adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe lors de sa 1198<sup>e</sup> réunion (30 avril 2014), principe 21 et p. 44, point 90 ; CleanGovBiz, *Whistleblower protection: encouraging reporting*, July 2012, p. 15, disponible à l'adresse Internet <http://www.oecd.org/cleangovbiz/toolkit/50042935.pdf> (consulté le 4 mai 2017) ; Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation : Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013, point 20. Notons également que le *Public Interest Disclosure Act*, adopté par le Royaume-Uni, en 1998, suite à une série de tragédies nationales, prévoit également un mécanisme d'indemnisation.

<sup>2864</sup> Articles 26 à 28bis de l'arrêté royal du 28 décembre 1950 portant règlement sur les frais de justice en matière répressive, *M.B.*, 30 décembre 1950.

<sup>2865</sup> Article 29 de l'arrêté royal du 28 décembre 1950, précité.

<sup>2866</sup> Articles 1 à 4 de l'arrêté royal du 28 décembre 1950, précité.

étatiques, en l'occurrence celle de rendre justice. Une telle indemnisation vise cependant à compenser le service rendu et la perte de revenus éventuelle, et non à récompenser le citoyen<sup>2867</sup>.

### B. La dénonciation fiscale

750. À la différence du droit pénal, l'exécution du droit fiscal ne repose pas sur la dénonciation<sup>2868</sup>. Si des dénonciations parviennent quotidiennement dans les locaux du fisc<sup>2869</sup>, elles demeurent anecdotiques eu égard aux pouvoirs dont disposent le fisc pour établir l'impôt et assurer son recouvrement<sup>2870</sup>.

L'histoire de la dénonciation nous a montré que la dénonciation fiscale, à l'instar de la dénonciation pénale, pouvait s'apparenter à une forme de collaboration<sup>2871</sup>. Ceci explique qu'elle ne soit guère appréciée en Belgique où le souvenir de la délation des Juifs durant la Seconde Guerre mondiale est encore très vivace. Au surplus, on comprend mal pourquoi, vu la collecte massive de données à laquelle se livre l'État dans le domaine de la fiscalité, le citoyen devrait encore collaborer avec ce *Big Brother* en puissance.

---

<sup>2867</sup> Il est ainsi alloué au juré ou au juré suppléant une indemnité de 40,10 euros pour chaque jour où il a, soit siégé, soit assisté aux débats. Un juré convoqué mais non retenu reçoit une indemnité de 9,88 euros. Au-delà du cinquième jour de procès, l'employeur privé qui a continué à rémunérer son salarié et l'indépendant ont droit à une indemnité. Concrètement, il est accordé: (i) à l'employeur du juré, qui aura maintenu le paiement, un indemnité égale au montant de la rétribution journalière brute, majorée des cotisations patronales versées aux organismes de la sécurité sociale, du pécule de vacances et de la prime de fin d'année y afférents ; (ii) au juré travailleur indépendant, une indemnité égale à 1/220ème du revenu professionnel annuel net repris au dernier avertissement extrait de rôle en matière d'impôt des personnes physiques à laquelle s'ajoutent les montants y afférents versés pour la sécurité sociale. Enfin, les jurés reçoivent comme frais de déplacement, pour chaque jour où il a dû se rendre aux assises, une indemnité de 0,4788 euro par kilomètre parcouru.

<sup>2868</sup> Ceci étant, nous avons noté que l'exécution du droit pénal reposait sur d'autres sources d'informations que la dénonciation, à savoir le procès-verbal et la plainte (noy. not. R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Cujas, 1967, p. 833 ; M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285 ; S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », mercuriale prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la Cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 948 ; J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 21. Voy. aussi l'article 73 du projet de loi de la proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, *Doc. Sén.*, 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31).

<sup>2869</sup> Sur la dénonciation fiscale administrative, voy. not. R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, pp. 135-149.

<sup>2870</sup> Parmi ces pouvoirs, mentionnons l'article 322 du C.I.R. 92 qui permet à l'administration fiscale de demander des informations à un tiers à propos d'un contribuable déterminé, en ce compris en cas de soupçon de fraude fiscale. Le tiers est alors obligé de répondre et donc tenu, d'une certaine manière, de « dénoncer » le contribuable en question. Deux précisions méritent cependant d'être mentionnées : d'une part, l'obligation de dénonciation se fait ici sur demande de l'autorité et d'autre part, elle ne prend pas nécessairement la forme d'une dénonciation dès lors qu'elle peut se limiter à un complément d'informations, en l'absence de toute violation de la loi fiscale. Pour le surplus, nous renvoyons à nos réflexions livrées *supra* dans la première partie de l'étude (n°s 342 et s.).

<sup>2871</sup> Cette allégation s'appuie en particulier sur les lectures suivantes : J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge » in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure* (M. BOURGEOIS & J.-P. BOURS, dir.), C.U.P., vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 77 et s (le texte est disponible sur [www.bours-law.be](http://www.bours-law.be) (consulté le 8 août 2016)); Th. AFSCHRIFT, « Notre système fiscal est entièrement fondé sur des restes de l'absolutisme », *Trends.levif.be*, 9 mars 2017 (consulté le 28 mars 2017 (accès +)); B. FASTERLING, « Whistleblower protection: a comparative law perspective », *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., eds), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 340.

Pourtant, il faut bien admettre que l'administration fiscale reçoit quotidiennement des dénonciations de citoyens, anonymes ou signées par leurs auteurs<sup>2872</sup>. Dans les faits, la majorité des dénonciations ont « trait à des particuliers, des indépendants et PME, et visent le travail clandestin, la non-déclaration de recettes, la TVA éludée, la fraude au domicile, etc. »<sup>2873</sup>. Elles concernent donc rarement la fraude fiscale grave, organisée ou non<sup>2874</sup>. En règle, l'administration fiscale peut aussi recevoir des dénonciations de ses subalternes ou de fonctionnaires d'autres administrations en application de l'article 7, paragraphe 3, du « statut Camu » ainsi que des articles 4 et 6 de la loi du 3 août 2012 portant des dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le SPF Finances dans le cadre de ses missions dès l'instant où une dénonciation comporte, en général, un certain nombre de « données à caractère personnel »<sup>2875</sup>.

751. Le cadre juridique actuel résulte principalement de décisions de justice, de questions parlementaires et d'études doctrinales. À la différence de la dénonciation adressée au procureur du Roi en vertu des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, la dénonciation adressée au fisc pourrait *a priori* constituer un mode de preuve, en ce qu'elle pourrait fonder une présomption de l'homme<sup>2876</sup>. En l'état actuel, un tel raisonnement ne semble toutefois pas admis en droit belge.

Vu la rareté des preuves directes en droit fiscal, la présomption occupe le « premier rang des modes de preuve utilisés »<sup>2877</sup>. L'article 1349 du Code civil définit les « présomptions » comme des « conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu ». Le Code civil définit, de la sorte, deux types de présomption. La présomption de l'homme est abandonnée, d'après l'article 1353 du Code civil, « aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ». La prudence est donc de mise.

Il découle de l'article 1353 du Code civil que la preuve par présomption de l'homme est entourée de conditions strictes<sup>2878</sup> : elle doit (i) être produite dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol ; (ii) être fondée sur un fait connu ; (iii) résulter d'un raisonnement par lequel le juge tire l'existence d'un fait inconnu (raisonnement inductif) ; et donner lieu à (iv) des présomptions graves, précises et concordantes.

---

<sup>2872</sup> Réponse donnée à la question d'A. Laaouej, *C.R.I.*, Ch., 2015-2016, séance du 4 octobre 2016, n° 54-COM/501, p. 17.

<sup>2873</sup> Réponse donnée le 25 juillet 2011 à la question de G. Coëme, *Q.R.*, Ch., 2010-2011, n° 53-037, pp. 70-71.

<sup>2874</sup> Réponse donnée à la question d'A. Laaouej, précitée, p. 17.

<sup>2875</sup> Sur la loi du 3 août 2012, voy. not. E. DEGRAVE & A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n° 5, pp. 322-335.

<sup>2876</sup> Sur la preuve en droit fiscal, voy. not. M. BOURGEOIS & L. LOFFET, « Les modes de preuve en droit fiscal : cadre général » in *La preuve et le faux* (S. BOUFFLETTE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 73-128.

<sup>2877</sup> S. THIRY, « La preuve par présomption en droit fiscal », *R.G.F.C.P.*, 2016, n° 4, p. 4. Voy. aussi Th. AFSCHRIFT, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 205, n° 295.

<sup>2878</sup> Sur le sujet, voy. not. Th. AFSCHRIFT, *ibidem.*, p. 204, n° 294.

La première condition est d'office satisfaite en matière fiscale dès l'instant où il s'agit de prouver un fait, en l'occurrence un fait imposable<sup>2879</sup>. En ce sens, l'article 340 du Code des impôts sur les revenus 1992 confirme que « l'administration peut avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun »<sup>2880</sup>. Les deuxième et troisième conditions ont trait au raisonnement inductif qui caractérise la présomption en droit : d'un fait connu est tiré un fait inconnu.

752. La jurisprudence est rare et réservée quant à la façon d'apprécier la dénonciation reçue par un fonctionnaire fiscal.

Il convient toutefois de noter que les juridictions anversoises adoptent, depuis les années '90, une position très sévère quant à la question. Le législateur ayant déjà accordé au fisc une position très confortable en matière d'établissement de la preuve, le juge anversois estime qu'il ne serait pas correct, du point de vue « juridico-éthique », de lui permettre d'établir une cotisation sur la base d'une dénonciation<sup>2881</sup>. À côté du caractère non éthique d'une telle pratique, un tel moyen de preuve risquerait effectivement de porter atteinte au principe d'égalité des armes.

La Cour d'appel d'Anvers a réaffirmé cette jurisprudence dans un arrêt du 17 juin 2003<sup>2882</sup>. Elle confirme que les dénonciations anonymes ne peuvent constituer des faits connus dont on pourrait tirer un fait inconnu dans le cadre de l'établissement d'une preuve fiscale au motif que :

*« het kenbaar maken van inlichtingen door middel van verklikkingen (naamloze klacht) evenwel totaal onverenigbaar is met het algemeen rechtsbeginsel van het recht van verdediging, waartoe onder meer het zwijgrecht van de belastingplichtige behoort [...]. Dat een verklikkingbrief, zoals de anonieme klacht ongetwijfeld moet worden gekwalificeerd, aldus niet alleen een verachtelijk ethisch onaanvaardbaar bewijsproces is, waaraan de administratie, die in de maatschappij ook een voorbeeldfunctie moet vervullen, niet mag meewerken en in geen geval mag aanmoedigen door het aanwenden ervan als een aanvaardbaar gedrag van de burger te laten doorgaan »*<sup>2883</sup>.

753. Quoi qu'il en soit, une dénonciation, qu'elle soit anonyme ou non, peut fonder, sans conteste, l'ouverture d'une enquête administrative. Le ministre des Finances le confirme

---

<sup>2879</sup> Th. AFSCHRIFT, *op.cit.*, p. 204, n° 295.

<sup>2880</sup> À l'instar de l'article 105 du Code des droits de succession et de l'article 185 du Code des droits d'enregistrement, l'article 59, § 1<sup>er</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée énonce, de manière explicite, que « l'administration est autorisée à prouver selon les règles et par tous les moyens de droit commun, témoins et présomptions compris » (nous soulignons).

<sup>2881</sup> Anvers, 14 mars 1994, *R.G.F.*, 1994, p. 227; *F.J.F.*, 1994, p. 261. Voy. aussi Anvers, 27 octobre 1981, *F.J.F.* 1983, p. 42; *J.D.F.* 1982, p. 285 ; Anvers, 21 septembre 1993, *Cour. fisc.*, 1993, p. 629 ; *F.J.F.*, 1994, p. 197 ; *J.D.F.*, 1993, p. 361.

<sup>2882</sup> Anvers, 17 juin 2003, *Cour. fisc.*, 2003, liv. 16, p. 596 ; *F.J.F.* 2004, liv. 3, p. 267. Voy. aussi Gand, 12 décembre 1996, *F.J.F.*, 1997, p. 163. Si le juge gantois est arrivé à la même conclusion que le juge anversois, il a adopté une motivation différente, excluant tout argument éthique, considérant qu'on ne peut déduire un fait *connu* d'une dénonciation dont on ne connaît ni l'auteur ni la fiabilité.

<sup>2883</sup> « La dénonciation de faits via une plainte anonyme est tout à fait inconciliable avec le principe du droit à la défense. La cour précise qu'une plainte anonyme ou une lettre de dénonciation constitue un mode de preuve tout à fait inacceptable d'un point de vue éthique et que l'Administration (qui doit servir d'exemple dans notre société) ne peut y prêter sa collaboration. Le fisc ne peut en aucun cas encourager des dénonciations en utilisant des informations anonymes et en donnant ainsi aux citoyens l'impression que la dénonciation peut constituer un comportement acceptable » (traduction fournie par Fisconetplus.be).



d'ailleurs, en réponse à une question parlementaire, déclarant que, « pour toute dénonciation contenant des éléments concrets utiles, il est demandé au service compétent d'engager une enquête. La nature de l'enquête ou de la méthode de contrôle dépendra du contenu, de faits établis et d'autres éléments connus. Si nécessaire, le dossier sera transmis à des services spécialisés, comme les centres de contrôle ou l'ISI »<sup>2884</sup>.

En guise d'illustration, nous notons que, dans un jugement du 23 octobre 2003, le Tribunal de première instance de Mons a admis que l'administration fiscale, en l'espèce l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) et l'Inspection spéciale des impôts (ISI), pouvait mener des investigations auprès d'un contribuable déterminé, qui exerçait une activité de peintre en bâtiment indépendant, à la suite d'une dénonciation. En l'occurrence, la dénonciation, pièces à l'appui, avait été effectuée, à la suite de leur séparation, par l'ex-compagne du contribuable, qui s'était occupée de la comptabilité et du travail administratif de l'entreprise de ce dernier durant des années. Partant, elle avait très bien pu collecter les pièces utiles et les compiler dans des tableaux comptables sans ne commettre aucun vol. « Si une telle captation d'information[s] peut apparaître indélicate, estime la juridiction montoise, il n'en reste pas moins que[,] dans les circonstances de l'espèce, le tribunal n'aperçoit actuellement ni le caractère infractionnel que présenterait cet acte ni son caractère d'irrégularité »<sup>2885</sup>.

En ce sens, la Cour de cassation avait déjà déclaré, dans un arrêt du 4 janvier 1994, que « la circonstance que le dénonciateur prend note de documents auxquels il a accès par sa fonction, ne constitue ni une infraction ni aucune autre obtention irrégulière de documents, de sorte que la preuve d'une infraction qui peut, le cas échéant être rapportée de cette manière, ne contient aucune irrégularité »<sup>2886</sup>. En l'occurrence, le portier de nuit d'un hôtel avait collecté des éléments démontrant la tenue, par son employeur, d'une comptabilité au noir et les avait annexés à la dénonciation anonyme qu'il avait adressée à l'administration fiscale<sup>2887</sup>.

Au surplus, il apparaît, dans l'affaire jugée par la juridiction montoise en 2003, que les pièces contestées ont été remises à l'administration une fois la dénonciation et, partant, la première visite domiciliaire effectuées. Il s'ensuit que « c'est la dénonciation et non la remise des documents qui constitue l'acte originaire ayant conduit la partie défenderesse à s'intéresser au cas fiscal particulier du requérant »<sup>2888</sup>. Or, l'article 30 du Code d'instruction criminelle autorise les dénonciations privées en matière pénale. La juridiction montoise en déduit « qu'*a fortiori*, une telle dénonciation peut être reçue et exploitée par la partie défenderesse [l'administration fiscale] en matière fiscale »<sup>2889</sup>.

---

<sup>2884</sup> Réponse donnée le 25 juillet 2011 à la question de G. Coëme, *Q.R.*, Ch., 2010-2011, n° 53-037, pp. 70-71.

<sup>2885</sup> Civ. Mons, 23 octobre 2003, *F.J.F.*, 2004, liv. 8, p. 793.

<sup>2886</sup> Cass., 4 janvier 1994, *R.D.P.C.*, 1994, pp. 801 et s., concl. conformes de l'avocat général J. du Jardin).

<sup>2887</sup> Dans le même sens, voy. aussi Cass., 9 décembre 1997, *Arr. Cass.*, 1997, p. 1307; *Bull.*, 1997, p. 1382; *F.J.F.*, 1998, p. 5; *Pas.* 1997, I, p. 1382; Cass., 14 février 2001, *Arr. Cass.*, 2001, liv. 2, p. 280; *F.J.F.*, 2004, liv. 4, p. 316; *Pas.*, 2001, liv. 2, p. 279; *Rev. dr. pén.*, 2001, p. 875; *R.W.*, 2002-03, liv. 41, p. 1624; *T.F.R.*, 2001, p. 614. Dans la deuxième décision, la Cour a même considéré que « le juge peut toutefois refuser d'écarter une preuve recueillie à la suite d'un acte illicite lorsque le tiers, par l'intermédiaire de qui cette preuve est parvenue aux enquêteurs, est lui-même étranger à tout acte illicite ».

<sup>2888</sup> Civ. Mons, 23 octobre 2003, *F.J.F.*, 2004, liv. 8, p. 793.

<sup>2889</sup> Reste à voir si de telles pièces, susceptibles d'être utilisées comme preuves, ont été collectées d'une façon conforme au droit au respect de la vie privée à la lumière des enseignements de l'arrêt *WebMindLicenses*, mais c'est là un autre débat qui déborde celui abordé présentement. Sur la portée de la jurisprudence *Antigone* à l'aune de l'arrêt *WebMindLicenses*, voy. not. M. BOURGEOIS & C. VERSCHURE, « *Antigone* en droit fiscal : quelle

754. On peut s'étonner, à première vue, que la Cour de cassation ait prêté attention, dans l'arrêt précité du 4 janvier 1994, au fait que le dénonciateur n'avait commis aucune illégalité alors qu'elle ne s'en souciait guère, dans son arrêt du 30 mai 1995.

Mais c'est là faire fi d'une distinction importante : dans le premier cas, les documents annexés sont susceptibles d'être utilisés pour l'administration de la preuve, tandis que, dans le second cas, ils n'ont été utilisés que pour procéder à l'ouverture d'une enquête pénale. Or il découle des considérations exposées qu'une dénonciation, fondée sur des informations obtenues de façon irrégulière, peut justifier l'ouverture, tant d'une enquête pénale que d'une enquête administrative. Elle ne peut toutefois servir de preuve en aucun cas: dans le premier cas, parce que les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle ont érigé la dénonciation au rang de mode de connaissance des infractions pénales; dans le second cas, en raison du fait que la doctrine et la jurisprudence actuelles refusent qu'une dénonciation soit utilisée pour fonder une présomption de l'homme.

### *C. La dénonciation sociale*

755. À la différence de la dénonciation fiscale, la dénonciation sociale peut compter sur un point de contact spécialement dédié, le « Point de contact pour une concurrence loyale »<sup>2890</sup>.

Le Point de contact pour une concurrence loyale (PCCL) a vu le jour en octobre 2015 à l'occasion de la réforme des services d'inspection sociale et du Service d'Information et de Recherche Sociale (SIRS). Il est une émanation de ce dernier service.

Le Service d'Information et de Recherche Sociale est un service particulier dépendant directement des ministres du Travail, des Affaires sociales, de la Justice, du ministre compétent pour les indépendants et du Secrétaire d'Etat en charge de la Coordination de la lutte contre la fraude. Il a pour mission de développer une vision stratégique en vue de soutenir les services d'inspection sociale fédéraux dans leur lutte contre « la fraude sociale et le travail illégal »<sup>2891</sup> <sup>2892</sup>.

Le Point de contact tient son existence à une simple note politique du Secrétaire d'État pour la lutte contre la fraude sociale. Son existence n'a pas été consacrée dans le Code pénal social qui a créé le Service d'Information et de Recherche Sociale. La note de politique souligne qu'il ne s'agit pas de créer une « ligne de délation » mais un « service de référence » qui permettra de centraliser la collecte des signalements relatifs à la fraude sociale<sup>2893</sup>. Par signalement, il faut entendre tant des plaintes que des dénonciations de tiers.

---

évolution ? », in *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies* (I. RICHELLE & M. BOURGEOIS, dir.), C.U.P., vol. 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 211-245 ; S. DE RAEDT, « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, 2016, pp. 471-472.

<sup>2890</sup> Le Point de contact pour une concurrence loyale est accessible via le lien Internet suivant : [www.meldpuntsocialefraude.belgie.be/fr/index.html](http://www.meldpuntsocialefraude.belgie.be/fr/index.html) (consulté le 16 septembre 2019).

<sup>2891</sup> La notion de « fraude sociale et travail illégal » est large puisqu'elle vise « toute infraction à une législation sociale relevant de la compétence de l'autorité fédérale » (article 1<sup>er</sup> § 1<sup>er</sup> du Code pénal social).

<sup>2892</sup> Article 3 du Code pénal social.

<sup>2893</sup> PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, Service d'information et de recherche sociale, p. 4. Les rapports annuels du PCCL sont disponibles sur le site Internet du Service d'information et de recherche sociale: [www.sirs.belgique.be/](http://www.sirs.belgique.be/) (consulté le 8 octobre 2019).

756. Avant la mise en place du Point de contact, tout inspecteur social – à l'instar du fonctionnaire fiscal aujourd'hui – était susceptible de recevoir une dénonciation sociale. Aussi, les dénonciations reçues ne permettaient pas toujours un suivi efficace dès lors qu'elles étaient parfois incomplètes ou peu fiables en raison de leur caractère anonyme<sup>2894</sup>. Ce constat établi, l'institutionnalisation de la dénonciation au travers de sa centralisation a pour ambition de rendre la lutte contre la fraude sociale plus efficace.

L'efficacité du Point de contact a aujourd'hui fait ses preuves. Le Rapport annuel 2018 mentionne que depuis le lancement du dispositif le 5 octobre 2015 jusqu'au 31 décembre 2018, le Point de contact aurait rapporté près de 19 milliards d'euros<sup>2895</sup> parmi lesquels 397.148,41 euros de recettes fiscales directes et 178.852,71 euros de recettes fiscales indirectes (TVA)<sup>2896</sup>, soit près de 576.000 euros au total.

757. La mise en place du Point de contact pour une concurrence loyale n'a pas été accueillie avec enthousiasme par la Ligue des droits de l'homme qui a vu dans la mise à contribution des citoyens à la lutte contre la fraude sociale une « fausse bonne idée »<sup>2897</sup>. L'association pointe le risque d'instaurer un climat de méfiance entre les citoyens.

Comme tout système de dénonciation, l'intérêt du point de contact réside effectivement dans sa capacité à détecter et identifier rapidement des comportements qui autrement resteraient cachés<sup>2898</sup>. Mais le Service d'Information et de Recherche Sociale met plutôt l'accent sur l'outil de bonne gouvernance que représente le Point de contact dès lors qu'il associe chacun (citoyens, entreprises, partenaires sociaux, CPAS, villes et communes) au signalement de la fraude sociale via un point de contact unique<sup>2899</sup>.

758. Le Point de contact s'applique à cinq catégories de faits de fraude sociale<sup>2900</sup>:

1) Concurrence déloyale/dumping social ;

Cette catégorie englobe par exemple l'hypothèse où une entreprise étrangère alloue un salaire trop bas à son personnel, le contraint à travailler les week-ends et jours fériés et/ou à prester des heures supplémentaires au-delà des barèmes légaux. Un tel comportement déséquilibre le marché du travail.

2) Infractions à la législation sur la rémunération et le travail;

Cette catégorie couvre notamment le fait pour un employeur de ne pas payer à la date convenue ou selon les barèmes légaux le salaire de ses employés, les primes et/ou les pécules de vacances, de contraindre son personnel à prester des heures supplémentaires non rémunérées ou encore à travailler le dimanche.

---

<sup>2894</sup> PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, Service d'information et de recherche sociale, p. 4.

<sup>2895</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, Service d'information et de recherche sociale, p. 5.

<sup>2896</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 28.

<sup>2897</sup> « Les citoyens doivent-ils dénoncer une fraude sociale ? », entretien de Jean-Claude Heirman, directeur du SIRS et d'Alexi Deswaef, Président de la Ligue des droits de l'homme, par J-P. Du, *La Libre.be*, 13 juin 2013 (consulté le 8 octobre 2019)

<sup>2898</sup> En ce sens, voy. PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 5.

<sup>2899</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 6.

<sup>2900</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 7.

### 3) Travail au noir et travail frauduleux;

Cette catégorie vise logiquement le cas où un employeur occupe du personnel (en tout ou en partie) sans les déclarer, mais aussi celle où une personne physique travaille, de façon déclarée ou non, tout en percevant des allocations.

### 4) Fraude au domicile;

Cette catégorie est circonscrite à l'hypothèse où des personnes qui perçoivent une allocation cohabitent ou déménagent à l'étranger sans en informer leur organisme de paiement dans le but de conserver une allocation plus élevée (de personne isolée).

### 5) Fraude aux allocations familiales.

Cette dernière catégorie vise par exemple la situation où un ménage continue de percevoir les allocations pour un enfant qui n'habite plus à son adresse ou une personne (isolé(e)/divorcé(e)/veuf(ve)) habite officiellement seul(e) avec un ou plusieurs enfants, mais, dans la réalité, cohabite avec une autre personne sans le déclarer (isolé(e)/divorcé(e)/veuf(ve) avec enfant(s)).

Les signalements reçus qui ne relèvent pas de la compétence des services d'inspection sociale sont transférés aux autorités compétentes (services de l'administration fiscale, service de police, etc.) en application de l'article 54, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code pénal social<sup>2901</sup>.

Les faits signalés peuvent être imputés à une personne physique ou à une entreprise. Il s'ensuit que le système de signalement mis en place auprès du Point de contact pour une concurrence loyale consiste bien dans un système de dénonciation même si l'expression est soigneusement évitée<sup>2902</sup>.

759. Le champ d'application *ratione personae* du Point de contact pour une concurrence loyale a été élargi depuis sa création. À l'origine, le dispositif ne visait que les citoyens et les entreprises. Le signalement en tant que « citoyen » vise le cas où l'auteur du signalement agit en son nom propre tandis que le signalement en tant qu'« entreprise » concerne le cas où l'auteur du signalement introduit un signalement au nom de l'entreprise qu'il détient ou pour laquelle il travaille.

Depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2016, l'accès au point de contact a été étendu, via un accès sécurisé, aux organisations syndicales et patronales qui ont conclu un plan pour une concurrence loyale (PCL) ou un accord de coopération avec le Service d'Information et de Recherche Sociale et les services d'inspection sociale<sup>2903</sup>. Cet accès sécurisé a ensuite été étendu, à partir du 1<sup>er</sup> juin

---

<sup>2901</sup> PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, Service d'information et de recherche sociale, p. 11.

<sup>2902</sup> En revanche, la note politique du Secrétaire d'État pour la lutte contre la fraude sociale qualifie sans ambiguïté l'auteur du signalement de « dénonciateur » et le signalement de « dénonciation » (PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, précité, p. 4).

<sup>2903</sup> L'article 54 du Code pénal social prévoit que les inspecteurs sociaux communiquent, lorsqu'ils l'estiment nécessaire, « les renseignements recueillis lors de leur enquête, aux institutions publiques et aux institutions coopérantes de sécurité sociale, aux inspecteurs sociaux des autres services d'inspection, ainsi qu'à tous les autres fonctionnaires chargés de la surveillance d'une autre législation ou de l'application d'une autre législation, dans la mesure où ces renseignements peuvent intéresser ces derniers dans l'exercice de la surveillance dont ils sont chargés ou pour l'application d'une autre législation ». Dans le même sens, voy. aussi PCCL, *Rapport annuel 2017*, Service d'information et de recherche sociale, pp. 8-9.

2017, aux centres publics d'action sociale (CPAS) ainsi qu'aux villes et aux communes<sup>2904</sup>. Le signalement effectué par les utilisateurs professionnels repose sur un formulaire plus élaboré que celui des citoyens et des entreprises vu leur expérience en la matière<sup>2905</sup>.

760. Les citoyens, les entreprises et les partenaires professionnels autorisés sont tous appelés à s'identifier sur le site Internet du Point de contact pour une concurrence loyale<sup>2906</sup>. Ce dernier n'admet effectivement pas les signalements anonymes<sup>2907</sup>. De tels signalements sont de nature à entraver la lutte contre la fraude sociale dans la mesure où ils ne permettent pas de contacter l'auteur du signalement pour obtenir des renseignements complémentaires<sup>2908</sup>. L'utilisation d'une fausse identité est un motif d'irrecevabilité du signalement pour les mêmes raisons.

En revanche, la confidentialité de l'identité du dénonciateur est garantie. En vertu de l'article 59 du Code pénal social, les inspecteurs sociaux qui se chargent de traiter les signalements ne peuvent révéler l'identité des dénonciateurs sauf consentement de leur part, que cela soit à leur employeur ou au juge. Ils ne peuvent par ailleurs pas « révéler à l'employeur ou à son représentant qu'il a été procédé à une enquête à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation ». En vertu de l'article 58 du Code pénal social, qui implémente les exigences relatives à la protection des données à caractère personnel, les inspecteurs sociaux ne peuvent, du reste, utiliser les données sociales à caractère personnel dont ils ont obtenu connaissance dans le cadre d'un signalement qu'aux fins requises pour l'exercice de leur mission de surveillance<sup>2909</sup>. Si besoin est, le site Internet du PCCL rappelle par ailleurs que la dénonciation mensongère dans le but de nuire à une personne physique ou une entreprise est punissable par la loi<sup>2910</sup>.

761. Le Point de contact pour une concurrence loyale n'existe actuellement que sous la forme d'une plateforme en ligne.

La procédure de signalement se veut intuitive et conviviale<sup>2911</sup> : l'interface du point de contact renseigne une série de questions ouvertes et fermées, en fonction de la catégorie de fait de fraude sociale dénoncé, en vue d'améliorer le suivi par les services d'inspection sociale. En cas de concurrence déloyale/dumping social, il convient par exemple de préciser « par qui et où les conditions de travail et de rémunérations et les déclarations obligatoires ne sont pas respectées »<sup>2912</sup>. Depuis le début de l'année 2019, les citoyens et les entreprises peuvent joindre à leur signalement des annexes<sup>2913</sup>.

---

<sup>2904</sup> PCCL, *Rapport annuel 2017*, précité, p. 10.

<sup>2905</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 7.

<sup>2906</sup> Le citoyen doit fournir son nom, son numéro de registre national et son adresse e-mail. L'entreprise doit fournir son numéro de registre national et son adresse e-mail. Le partenaire professionnel autorisé doit s'identifier via sa carte d'identité électronique et son adresse e-mail.

<sup>2907</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 6.

<sup>2908</sup> PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, précité, p. 6.

<sup>2909</sup> Sur les exigences tirées de la protection des données à caractère personnel, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1165.

<sup>2910</sup> Sur la répression pénale de la dénonciation calomnieuse en droit belge, voy. *infra* n<sup>os</sup> 1046.

<sup>2911</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, pp. 6-7.

<sup>2912</sup> L'interface est accessible via le lien Internet suivant : [www.pointdecontactfraudesociale.belgique.be/app017/mldpt/wizard.html?currentLocale=fr\\_BE&lang=FR](http://www.pointdecontactfraudesociale.belgique.be/app017/mldpt/wizard.html?currentLocale=fr_BE&lang=FR) (consulté le 8 octobre 2019).

<sup>2913</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 34.

Il importe bien évidemment que la procédure de signalement soit sécurisée au risque de démotiver les potentiels dénonciateurs. À cet égard, il faut souligner que la plateforme du Point de contact est intégrée dans le site portail sécurisé du SPF Sécurité sociale et que les partenaires sociaux, les CPAS, les villes et les communes disposent d'un accès sécurisé afin de réaliser les signalements de fraude sociale qui leur incombent<sup>2914</sup>. De plus, les signalements sont transmis au back-office du PCCL via une connexion sécurisée<sup>2915</sup>.

Le back-office du Point de contact pour une concurrence loyale, qui se compose depuis 2018 de quatre inspecteurs sociaux, procède à une première analyse des signalements. Après les avoir enrichis de renseignements disponibles dans ses bases de données, il les communique aux services d'inspection compétents, parmi lesquels figurent l'Institut National d'Assurance Maladie-Invalidité (INAMI), l'Office National de l'Emploi (ONEM), l'Office National de Sécurité Sociale (ONSS), l'Agence Fédérale pour les Allocations Familiales (FAMIFED)<sup>2916</sup>, mais aussi le Tax Audit & Compliance Management (TACM)<sup>2917</sup>. Conservant leur pouvoir d'appréciation, ces services ne sont pas tenus d'enquêter sur les signalements reçus.

En 2018, 8.337 signalements ont été introduits par des citoyens et des entreprises. Une catégorie de faits arrive largement en tête, c'est celle des infractions relatives au travail au noir et au travail frauduleux (5.340 signalements)<sup>2918</sup>. Le secteur Horeca et le secteur de la construction sont les plus représentés<sup>2919</sup>. Parmi les 8.337 signalements reçus, 3.424 signalements n'ont pas été retenus au motif que les données étaient insuffisantes, que le délai était dépassé ou que le signalement était déjà connu des inspecteurs. Dans 1,57 % des cas, le signalement n'a pas été traité car l'identité de l'auteur de la dénonciation était fictive<sup>2920</sup>.

Les signalements effectués par les utilisateurs professionnels donnent lieu à un traitement prioritaire. Les résultats des contrôles sont anonymisés et sont expliqués de façon générale, sous la forme de graphiques, lors des réunions de protocoles avec les partenaires. En 2018, 95 signalements ont été introduits par des utilisateurs professionnels. Les secteurs qui arrivent en tête sont le secteur Horeca (25 signalements) et celui du déménagement (22 signalements)<sup>2921</sup>.

762. Il résulte des considérations exposées qu'aucune mesure de protection n'est apparemment prévue. Les rapports annuels du PCCL ne font toutefois pas mention de quelconques mesures de représailles qui seraient intervenues à l'encontre de l'auteur d'un signalement. Le principe de confidentialité constitue, comme toujours en matière de dénonciation, une mesure *ex ante* essentielle pour prévenir les représailles<sup>2922</sup>. En outre, le système de dénonciation repose sur la seule voie du signalement externe. Un tel système ne

---

<sup>2914</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 6.

<sup>2915</sup> PCCL, *Rapport annuel 2015-2016*, précité, p. 6.

<sup>2916</sup> Le secteur des prestations familiales est particulièrement sous surveillance puisque nous avons vu (voy. *supra* n° 740) que l'obligation de dénonciation officielle avait été étendue en 2013 aux caisses d'allocations familiales, qui sont des institutions de droit privé.

<sup>2917</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, pp. 16-17.

<sup>2918</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 10.

<sup>2919</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 14.

<sup>2920</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 12.

<sup>2921</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, précité, p. 9.

<sup>2922</sup> En ce sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte souligne que la protection de la confidentialité de « l'identité de l'auteur de signalement durant la procédure de signalement et les enquêtes déclenchées par le signalement constitue une mesure *ex ante* essentielle pour éviter des représailles » (considérant n° 82 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

peut donc être considéré comme un système de *whistleblowing* mais il pourrait en jeter les bases futures.

## Section 2. La dénonciation professionnelle

763. La dénonciation, à plus forte raison lorsqu'elle est libre, peut entrer en conflit avec diverses obligations de secret auxquelles sont tenus les travailleurs. On pense au devoir de réserve, de loyauté et de discrétion, mais aussi au secret professionnel, au secret d'affaires ou encore au secret bancaire.

Dans le cadre des « *Lux Leaks* », les déclarations fiscales des clients de PwC divulguées par Antoine Deltour étaient en l'occurrence couvertes par le secret professionnel<sup>2923</sup>. La juridiction luxembourgeoise a cependant jugé que la violation du secret professionnel par l'ex-salarié de PwC était justifiée en raison de son statut de lanceur d'alerte de sorte qu'il convenait de l'acquitter de cette prévention<sup>2924</sup>.

764. Après avoir brièvement évoqué le préalable du secret professionnel (§ 1<sup>er</sup>), nous exposons les obligations de dénonciation fiscale à charge des travailleurs professionnels (§ 2). Par contraste avec le travailleur « ordinaire », le travailleur « professionnel » est soumis, outre à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur, à une obligation de secret professionnel ou à tout le moins à une obligation de confidentialité renforcée prévue par la déontologie de son secteur. Nous recensons ensuite les dispositifs d'alerte professionnelle en application dans le secteur bancaire, dans le secteur public et dans le secteur du travail en soulignant leur implication sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (§ 3).

### § 1. Préalable : le secret professionnel

765. Comme nous l'avons noté, la Cour européenne des droits de l'homme a développé toute une jurisprudence autour de la conciliation entre le devoir de réserve, de discrétion et de loyauté auquel est astreint tout travailleur (le travailleur ordinaire comme le travailleur professionnel) et la liberté de dénoncer des irrégularités sur pied de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. La haute juridiction protège par ailleurs les secrets, professionnels, d'affaires et bancaires, sous l'angle du droit à la vie privée protégé par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Dans le présent point, nous souhaitons uniquement revenir sur la logique générale de l'article 458 du Code pénal et ses implications sur la problématique de la dénonciation. Le secret professionnel place de fait les professionnels dans une situation contradictoire : comme tout citoyen ils sont astreints au devoir civique de dénoncer mais en tant que professionnels, ils sont soumis à une obligation fonctionnelle de silence<sup>2925</sup>. Que faire : « révéler par civisme ou se taire

---

<sup>2923</sup> Précisons que le Grand-Duché de Luxembourg connaît une prescription équivalente à celle de l'article 458 du Code pénal belge.

<sup>2924</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « LuxLeaks », p. 48, disponible [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

<sup>2925</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 154.

par professionnalisme »<sup>2926</sup> ? Cette situation contradictoire est parfois réglée par la loi mais pas nécessairement.

766. La dénonciation effectuée par un lanceur d'alerte est par nature susceptible de tomber sous le coup de l'article 458 du Code pénal qui protège le secret professionnel tout autant qu'il établit l'infraction de violation du secret professionnel (A)<sup>2927</sup>. Le secret professionnel peut cependant être levé dans trois hypothèses : l'ordre de la loi (B), l'autorisation légale (C) ; l'état de nécessité (D) et l'exercice des droits de la défense (E). Ces exceptions méritent toute notre attention eu égard à l'objet de la présente étude.

#### *A. La violation du secret professionnel*

767. À l'instar des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle, l'article 458 du Code pénal est emprunté au droit français. Il procède de l'article 378 du Code pénal de 1810, qui forme avec le Code d'instruction criminelle de 1808 le siège du droit criminel français et belge d'aujourd'hui<sup>2928</sup>.

L'article 458 du Code pénal se lit comme suit :

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice (ou devant une commission d'enquête parlementaire) et celui où la loi, le décret ou l'ordonnance les oblige ou les autorise à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement d'un an à trois ans et d'une amende de cent euros à mille euros ou d'une de ces peines seulement ».

La violation du secret professionnel constitue donc un délit sanctionné d'un emprisonnement d'un an à trois ans et d'une amende de cent euros à mille euros ou d'une de ces peines seulement.

768. Les éléments constitutifs du délit de violation du secret professionnel sont au nombre de cinq<sup>2929</sup>.

Tout d'abord, il faut une révélation. Celle-ci s'entend en son sens courant : « révéler, c'est communiquer le secret à un tiers quelconque, par quelque moyen que ce soit, oralement verbalement, par écrit, par gestes... »<sup>2930</sup>. Il n'est pas requis que la révélation cause un

---

<sup>2926</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem*, p. 158.

<sup>2927</sup> Notons que l'article 458 du C. pén. établit l'infraction générique de violation du secret professionnel. À côté de cette disposition, il existe un grand nombre de dispositions spécifiques, contenues dans des lois particulières, qui incriminent la violation du secret professionnel (voy. A. MASSET & E. JACQUES, « Secret professionnel », *Postal Memorialis S 30*, n° 115, 2012, p. 1).

<sup>2928</sup> Nous avons toutefois noté que le droit français de la dénonciation avait connu des évolutions substantielles, à la différence du droit belge. Sur ces évolutions, voy. *supra* n° 571.

<sup>2929</sup> Sur les éléments constitutifs du délit de violation du secret professionnel, voy. not. A. DE NAUW & F. KUTY, « La violation du secret professionnel » in X., *Droit pénal et procédure pénale*, Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2013, pp. 43-47 ; A. MASSET & E. JACQUES, « Secret professionnel », *Postal Memorialis S 30*, n° 115, 2012, pp. 2-10 ; T. HENRION, « Outrages publics aux bonnes mœurs » in X., *Droit pénal et procédure pénale*, Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2013, pp. 49-50.

<sup>2930</sup> A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, p. 2.



préjudice. En revanche, elle doit être suffisamment précise même si le simple fait de confirmer une rumeur est déjà considéré comme une révélation.

La révélation doit ensuite porter sur un secret, autrement dit sur un fait confidentiel. Par « fait confidentiel », on vise un fait qui n'est pas connu et doit demeurer caché, et ce parce qu'il y a un *intérêt* à ce qu'il demeure caché<sup>2931</sup>. Mais tout secret n'est pas couvert par l'article 458 du Code pénal, encore faut-il qu'il soit « professionnel », c'est-à-dire connu dans l'exercice de ses fonctions par le dépositaire (soins par le médecin, défense et conseil de l'avocat, ...).

La violation du secret professionnel suppose par ailleurs un dol général<sup>2932</sup>. Il faut que l'auteur de l'infraction « ait divulgué le secret sciemment et volontairement. Comme les travaux préparatoires du Code pénal le précisent, "l'existence du délit suppose nécessairement la volonté de le commettre ; en d'autres termes, il faut que le coupable ait agi en connaissance de cause, sachant qu'il révélait une chose à lui confiée sous le sceau du secret"<sup>2933</sup> »<sup>2934</sup>. Il s'ensuit que la révélation du secret professionnel ne peut pas avoir lieu par inadvertance.

Enfin, la violation doit être le fait d'une personne dépositaire par état ou par profession des secrets qu'on lui confie. Il s'agit tout d'abord des personnes nommément désignées par l'article 458 du Code pénal, à savoir les médecins, les chirurgiens, les officiers de santé, les pharmaciens et les sages-femmes. Mais aussi des personnes nommément désignées par des lois particulières. La loi précise ainsi que sont soumis dans l'exercice de leurs fonctions au secret professionnel les fonctionnaires du fisc<sup>2935</sup>, de même que les membres de la Cellule de traitement de l'information financière (CTIF)<sup>2936</sup>, de l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA)<sup>2937</sup> et de la Banque nationale de Belgique (BNB)<sup>2938</sup>.

À la lumière de ces considérations, il apparaît que la dénonciation par un lanceur d'alerte est susceptible de réunir les éléments constitutifs du délit de violation du secret professionnel. En particulier, il convient de noter que le *whistleblowing* porte par nature sur la révélation de faits confidentiels. Le lanceur d'alerte *sensu stricto* prend par ailleurs connaissance de ces faits précisément dans le cadre de sa relation de travail.

---

<sup>2931</sup> A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, p. 3.

<sup>2932</sup> A. MASSET & E. JACQUES, *ibidem*, p. 4 ; E. GARÇON, *Code pénal annoté*, Tome I, Librairie de la société du recueil général des lois et arrêts, Paris, J.-B. Sirey, 1901-1906, article 1, n° 77.

<sup>2933</sup> Rapport fait au nom de la Commission de la Justice du Sénat par J. Forgeur in *Législation criminelle de la Belgique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant, 1868, p. 397.

<sup>2934</sup> N. COLETTE-BASECQZ, « Le secret professionnel : une valeur sacrifiée au nom de la lutte contre le terrorisme », in *La science pénale dans tous ses états, Liber Amicorum Patrick Mandoux et Marc Preumont* (Fr. KUTY & A. WEYEMBERGH, dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 155.

<sup>2935</sup> Article 337 du C.I.R. 92. Sur le sujet, voy. L. ORBAN, « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007, n° 3, pp. 167-183.

<sup>2936</sup> Article 83 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017.

<sup>2937</sup> Article 81, § 3, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002.

<sup>2938</sup> Article 35, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, dite « loi organique de la BNB » (*M.B.*, 28 mars 1998).

769. L'obligation de secret professionnel connaît toutefois deux exceptions légales : le témoignage en justice et les cas où la loi impose de parler (ordre de la loi)<sup>2939</sup>.

La doctrine et la jurisprudence sont venues préciser et nuancer le prescrit légal de sorte que l'on distingue désormais quatre tempéraments : l'ordre de la loi ; l'autorisation légale ; l'état de nécessité ; les droits de la défense.

### *B. L'ordre de la loi*

770. Il est constant que le travailleur professionnel a l'obligation légale de signaler certains faits dont il acquiert connaissance dans l'exercice de ses fonctions « dans le souci de l'ordre public ou de la salubrité publique »<sup>2940</sup>.

Parmi ces obligations légales<sup>2941</sup> devraient *a priori* figurer en tête l'obligation de dénonciation telle qu'établie par l'article 29 du Code d'instruction criminelle.

À cet égard, il faut souligner que l'article 378 du Code (français) pénal de 1810, qui a inspiré la rédaction de l'article 458 du Code pénal, prévoyait explicitement que les dépositaires du secret qui parlaient ne pouvaient être punis que lorsque que les révélations avaient eu lieu « hors le cas où la loi les oblige à se porter dénonciateurs ». Cette dérogation est empruntée à l'ancienne législation française qui incriminait la non-révélation du crime de lèse-majesté et autorisait donc les procureurs, avocats et confesseurs à dénoncer les crimes de lèse-majesté qui leur étaient confiés<sup>2942</sup>. Le délit de non-révélation des crimes contre la sûreté de l'État n'a toutefois pas été repris dans le Code (français) pénal de 1810 de sorte que la dérogation prévue par l'article 378 du Code est devenue sans effet.

La doctrine enseigne cependant que l'obligation de dénonciation officielle érigée par l'article 29 du Code d'instruction criminelle ne délie pas de son obligation de se taire la personne tenue au secret professionnel en vertu de l'article 458 du Code pénal<sup>2943</sup>. Ces observations confirment que l'article 29 du Code d'instruction criminelle, formulé comme une obligation juridique, n'en est en réalité pas vraiment une.

L'obligation de dénonciation civique établie par l'article 30 du Code d'instruction criminelle à l'égard de certaines infractions ne devrait pas davantage justifier la révélation d'un secret au

---

<sup>2939</sup> Précisons que l'ordre de la loi constitue expressément une cause de justification établie par l'article 70 du Code pénal.

<sup>2940</sup> I. WIRTZ, « Secret professionnel » in X., *Droit pénal et procédure pénale*, Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2013, pp. 47-52.

<sup>2941</sup> Pour une énumération de ces obligations légales de dénonciation, voy. not. A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, pp. 13-15.

<sup>2942</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 229, n° 3136.

<sup>2943</sup> En ce sens, voy. N. COLETTE-BASECQZ, « Le secret professionnel : une valeur sacrifiée au nom de la lutte contre le terrorisme », in *La science pénale dans tous ses états, Liber Amicorum Patrick Mandoux et Marc Preumont* (Fr. KUTY & A. WEYEMBERGH, dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 149 ; Ch. HENNAU-HUBLET, « Le secret médical et ses limites. La dynamique du secret tend-elle vers son occultation ? », *Louvain Méd.*, 1998, p. 178 ; P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 41-45 ; Th. MOREAU, « La violation du secret professionnel » in *Les infractions*, Vol. 5. : Les infractions contre l'ordre public, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 705. Voy. aussi Cass., 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248 ; Cass., 14 juin 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 1102.

motif qu'elle suppose que le dénonciateur a été *témoin* de l'infraction dénoncée<sup>2944</sup>. Or le dépositaire d'un secret se voit *rapporter, confier*, l'existence d'une infraction. Pour autant, il est traditionnellement admis que l'article 30 du Code d'instruction criminelle peut justifier la violation du secret professionnel mais uniquement lorsque la personne qui se confie au dépositaire est la victime et non l'auteur de l'infraction dénoncée<sup>2945</sup>.

À côté des obligations de dénonciation civique et officielle, il faut noter que le droit pénal connaît de nombreuses obligations de collaboration<sup>2946</sup>. Il use par ailleurs abondamment de l'appel public à la dénonciation<sup>2947</sup> et peut appeler un individu à témoigner en justice. L'examen de ces mesures dépasse toutefois le cadre de la présente étude.

771. Le Code pénal n'est pas le seul code à contenir des obligations de dénonciation. Le domaine de la fiscalité est un domaine privilégié des obligations de dénonciation ou de « communications d'informations »<sup>2948</sup>.

Comme nous l'avons noté, la communication d'informations (par exemple, l'employeur transmet les avantages en nature perçus par ses travailleurs) n'est pas en soi une dénonciation<sup>2949</sup>. Elle peut cependant permettre de révéler des infractions fiscales. Aussi, de plus en plus d'obligations de coopération portent sur la communication de faits (potentiellement) répréhensibles. De telles obligations peuvent dans ce cas être apparentées à des obligations de dénonciation<sup>2950</sup>. La dénonciation peut ici intervenir sur demande de l'administration ou de façon spontanée. Dans ce dernier cas, il est question à proprement parler

---

<sup>2944</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 229, n° 3136 ; N. COLETTE-BASECQZ, « Le secret professionnel : une valeur sacrifiée au nom de la lutte contre le terrorisme », *op. cit.*, p. 149 ; Ch. HENNAU-HUBLET, « Le secret médical et ses limites. La dynamique du secret tend-elle vers son occultation ? », *Louvain Méd.*, 1998, p. 178 ; P. LAMBERT, *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 41-45 ; Th. MOREAU, « La violation du secret professionnel » in *Les infractions*, Vol. 5. : Les infractions contre l'ordre public, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 705. Voy. aussi Cass., 30 octobre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 248 ; Cass., 14 juin 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 1102.

<sup>2945</sup> Cass., 31 octobre 2012, *Pas.*, 2012, I, p. 2076 ; Cass., 22 mai 2012, *Pas.*, 2012, I, p. 1160 ; Cass., 18 juin 2010, *Rev. Dr. Santé*, 2011-2012, p. 116, obs. N. Colette-Basecqz ; Cass., 9 février 1988, *Pas.*, 1988, I, p. 662. Voy. aussi A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, p. 17 ; P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Bruxelles, Némésis, 1985, p. 49 ; S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1er septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978-1979, pp. 961-965.

<sup>2946</sup> Voy. not. l'obligation de communication établie à charge des fournisseurs de services de communications électroniques par l'article 15 de la directive 2002/58/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 juillet 2002 concernant le traitement des données à caractère personnel et la protection de la vie privée dans le secteur des communications électroniques (directive « vie privée et communications électroniques »), *J.O.U.E.*, L 201, 31 juillet 2002. Voy. aussi l'article 14 de la directive 2000/31/CE du Parlement et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (directive « sur le commerce électronique », dite aussi « directive e-commerce »), *J.O.U.E.*, L 178, 17 juillet 2000, qui demande aux hébergeurs de jouer le rôle de la police et de retirer les contenus potentiellement contraires au droit d'auteur dès qu'il y a un doute raisonnable. C'est ce que l'on appelle le « *Notice and Takedown* ». À cet égard, il faut souligner que l'article 15 de la directive e-commerce interdit toute obligation générale de surveillance. Notons par ailleurs que le principe du « *Notice and Takedown* » s'applique en dehors du cadre de l'e-commerce, notamment dans le domaine de la lutte contre la pornographie infantile. Sur le sujet, voy. Y. VAN DAMME, « Child Focus en de Notice and Takedown-procedure. Naar een publiek-private samenwerking in de strijd tegen kinderpornografie », *Panopticon*, 2017, liv. 2, pp. 146-150.

<sup>2947</sup> Par exemple, via la diffusion de personnes recherchées dans les médias.

<sup>2948</sup> En ce sens, voy. J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 157.

<sup>2949</sup> Sur ce constat, voy. *supra* n°s 343-347.

<sup>2950</sup> Les (ultra-)libéraux formulent en général un tel constat. Voy. not. Th. AFSCHRIFT, « Notre système fiscal est entièrement fondé sur des restes de l'absolutisme », *Trends.levif.be*, 9 mars 2017 (consulté le 28 mars 2017 (accès +)).

d'obligation de dénonciation. Dans le domaine fiscal, nous avons identifié deux obligations de dénonciation : l'obligation de déclaration des soupçons de blanchiment et l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières. Nous les présentons dans le point suivant.

### C. L'autorisation légale

772. La loi peut aussi autoriser expressément le professionnel à parler.

L'article 458 du Code pénal autorise explicitement le dépositaire à révéler les secrets qui lui ont été confiés lorsqu'il est appelé à témoigner en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire. Sauf détournement du secret professionnel de sa finalité, le dépositaire du secret ne peut être contraint de parler. Il doit décider, librement et consciemment, s'il lui semble approprié de parler. Cette décision est prise à la lumière des règles déontologiques qui s'appliquent à lui dès l'instant où l'exception de l'autorisation légale ne protège pas le dépositaire contre des poursuites disciplinaires<sup>2951</sup>.

Trois autres autorisations légales ont été introduites en 2017 et 2000. Dans les trois hypothèses, on parle de « droit de parole » des dépositaires du secret professionnel.

La première autorisation est générale : tel que modifié par la loi du 6 juillet 2017, l'article 458 du Code pénal autorise désormais explicitement le dépositaire à révéler un secret dans le cas où la loi, le décret ou l'ordonnance l'autorise<sup>2952</sup>. Les deux autres autorisations sont spécifiques. Tel qu'inséré par la loi du 28 novembre 2000, l'article 458*bis* du Code pénal autorise le dépositaire à parler en cas de connaissance d'une infraction reprise dans la liste contenue dans la disposition légale commise sur un mineur ou sur une personne vulnérable<sup>2953</sup>. Tel qu'inséré par la loi du 6 juillet 2017 précitée<sup>2954</sup>, l'article 458*ter* autorise par ailleurs le dépositaire du secret à communiquer les secrets qu'on lui confie dans le cadre d'une concertation organisée<sup>2955</sup>. On a pu voir dans cette nouvelle cause, qui vise à renforcer la protection de l'intégrité physique et s'insère dans le cadre de la lutte contre le terrorisme, une nouvelle manœuvre tendant à affaiblir le secret professionnel<sup>2956</sup>.

---

<sup>2951</sup> En ce sens, voy. A. MASSET & E. JACQUES, « Secret professionnel », *Postal Mémoires* S 30, n° 115, 2012, p. 11.

<sup>2952</sup> Article 312 de la loi du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédure civile ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice, *M.B.*, 24 juillet 2017.

<sup>2953</sup> Article 33 de la loi du 28 novembre 2000 sur la protection pénale des mineurs, *M.B.*, 17 mars 2001. Sur l'article 458*bis* du Code pénal, voy. not. Mons, 19 novembre 2008, *Rev. dr. santé*, 2009-2010, p. 19, note N. Colette-Basecqz. L'article 458*bis* du Code pénal a depuis lors été modifié à six reprises. Voy. aussi N. COLETTE-BASECQZ, « Le secret professionnel : une valeur sacrifiée au nom de la lutte contre le terrorisme », *op. cit.*, pp. 160-164.

<sup>2954</sup> Article 313 de la loi du 6 juillet 2017 portant simplification, harmonisation, informatisation et modernisation de dispositions de droit civil et de procédure civile ainsi que du notariat, et portant diverses mesures en matière de justice, *M.B.*, 24 juillet 2017.

<sup>2955</sup> Sur cette nouvelle autorisation, voy. not. N. COLETTE-BASECQZ & E. DELHAISE, « L'article 458*ter* du Code pénal : la concertation de cas et le secret professionnel », in *Actualités en droit pénal* (H.-D. BOSLY & Ch. DE VALKENEER, dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, spéc. p. 166.

<sup>2956</sup> En ce sens, voy. N. COLETTE-BASECQZ, « Le secret professionnel : une valeur de plus en plus menacée à l'heure de la lutte contre le terrorisme (préface rédactionnelle) », *Rev. dr. santé*, 2017-18, n° 2, pp. 81-83.

773. Comme nous le verrons dans la suite du présent titre, les lois de dénonciation contiennent de telles autorisations expresses de parler.

Par exemple, l'article 69*bis*, paragraphe 2, de la loi du 2 août 2002 déclare que le lanceur d'alerte de bonne foi « ne peut faire l'objet d'*aucune action* civile, pénale ou disciplinaire ni se voir imposer aucune sanction professionnelle, qui serait intentée ou prononcée en raison du fait qu'elle a procédé audit signalement. *Cette personne n'est pas considérée comme violant une quelconque restriction à la divulgation ou communication d'informations imposée par un contrat ou par une disposition législative*, réglementaire ou administrative, et sa responsabilité ne sera aucunement engagée en rapport avec la notification de ces informations » (nous soulignons).

Selon la même logique, l'article 21, paragraphe 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte énonce que « les personnes qui font un signalement ou une divulgation publique conformément à la présente directive ne sont pas considérées comme ayant enfreint une restriction à la divulgation d'informations et n'encourent aucune responsabilité eu égard à ce signalement ou à cette divulgation pour autant qu'elles aient eu des motifs raisonnables de croire que ce signalement ou cette divulgation était nécessaire pour révéler une infraction en vertu de la présente directive. » (nous soulignons). L'article 3, paragraphe 3, b), de la Directive précitée rappelle en outre que la directive n'affecte pas l'application du droit de l'Union ou du droit national concernant la protection du secret professionnel juridique et médical. Il s'ensuit que le secret professionnel demeure régi par le droit national.

Reste qu'aucune de ces dispositions légale ne tranche *a priori* le conflit de devoirs. C'est là la difficulté pratique de l'autorisation légale : le dépositaire peut parler mais peut aussi se taire. Il lui appartient de trancher au cas par cas le conflit de devoirs qui le tiraille<sup>2957</sup>.

774. La logique suivie par l'article 458 du Code pénal s'applique aussi au secret d'affaires. En ce sens, l'article 3, paragraphe 2, de la directive « secret d'affaires » déclare que « l'obtention, l'utilisation ou la divulgation d'un secret d'affaires est considérée comme licite dans la mesure où elle est *requise* ou *autorisée* par le droit de l'Union ou le droit national » (nous soulignons).

Ce faisant, nous avons affirmé que le lancement d'alerte qui obéissait aux conditions prévues par la Directive sur les lanceurs d'alerte devait être examiné comme une autorisation de la loi et devait donc être considéré comme un acte licite au regard de l'article 3 de la directive « secret d'affaires »<sup>2958</sup>. En tout état de cause, nous avons vu que l'article 5, b), de la directive « secret d'affaires » exclut expressément des sanctions prévues en cas de violation du secret d'affaires le fait de « révéler une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, à condition que le défendeur ait agi dans le but de protéger l'intérêt public général ».

Pour ce qui est du secret bancaire, nous avons eu l'occasion de noter dans la première partie de l'étude qu'il avait largement décliné ces dernières années<sup>2959</sup>. En outre, s'il constitue davantage qu'un devoir de discrétion, et voit son non-respect sanctionné pénalement – *quod non* en droit belge – les considérations émises plus haut s'agissant du secret professionnel sont applicables.

---

<sup>2957</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 158.

<sup>2958</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 705 et 709.

<sup>2959</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 347 et s.

#### D. L'état de nécessité

775. Même si l'état de nécessité n'est pas expressément mentionné à l'article 458 du Code pénal, la jurisprudence et la doctrine admettent qu'il puisse être avancé comme cause de justification au délit de violation du secret professionnel<sup>2960</sup>. À l'instar de l'ordre de la loi, l'état de nécessité est une cause de justification générale susceptible de justifier la commission de n'importe quelle infraction, sauf disposition légale contraire, et partant d'annihiler son caractère illicite<sup>2961</sup>. L'admission de cette cause de justification suppose l'existence d'un « conflit d'intérêts que l'agent est appelé à résoudre seul, dans l'urgence, sous le contrôle postérieur des cours et tribunaux »<sup>2962</sup>. Le dépositaire du secret professionnel choisit alors de façon délibérée et consciente « de sacrifier son devoir de garder le secret au profit de la nécessité de sauvegarder une valeur supérieur »<sup>2963</sup>.

Plus précisément, l'état de nécessité ne peut être admis comme cause de justification que s'il réunit trois conditions, à savoir que (i) la valeur du bien sacrifié doit être inférieure ou à tout le moins équivalente à celle du bien que l'on prétend sauvegarder, que (ii) le droit ou l'intérêt à sauvegarder soit en péril imminent et grave, (iii) qu'il soit impossible d'éviter le mal autrement que par l'infraction et que l'agent n'ait pas volontairement créé par son fait le péril dont il se prévaut<sup>2964</sup>.

L'application de la théorie de l'état de nécessité à la dénonciation par un lanceur d'alerte pourrait être justifiée au motif que le lanceur d'alerte, dépositaire du secret professionnel, se retrouve face un dilemme entre deux valeurs : la valeur du secret, soutenue par son obligation de secret professionnel, et la valeur de la transparence, soutenue par un devoir civique de dénonciation. Il n'empêche que l'état de nécessité n'a actuellement pas été accueilli comme cause de justification au lancement d'alerte<sup>2965</sup>. Il n'a en tout cas pas été admis par la Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg comme cause de justification à la révélation d'intérêt public à l'œuvre dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* »<sup>2966</sup>.

---

<sup>2960</sup> En jurisprudence, voy. not. Cass., 13 mai 1987, *J.L.M.B.*, 1987, p. 1165. En doctrine, voy. not. A. DE NAUW, « La consécration jurisprudentielle de l'état de nécessité », *R.C.J.B.*, 1989, p. 593. Voy. aussi I. WIRTZ, « Secret professionnel » in X., *Droit pénal et procédure pénale*, Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2013, p. 51 ; A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, p. 19 ; N. COLETTE-BASECQZ, « La violation du secret professionnel dans une situation de maltraitance d'enfant ». La justification par l'autorisation de l'article 458bis du Code pénal ou par l'état de nécessité », *Rev. dr. santé*, 2009-10, liv. 1, p. 23.

<sup>2961</sup> Fr. KUTY, *Principes généraux du droit pénal belge – 2. L'infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2010, nos 1430-1465.

<sup>2962</sup> F. KUTY, « La désobéissance civile peut-elle être constitutive d'une cause de justification déduite de l'état de nécessité ? », *J.L.M.B.*, 2018, p. 1415.

<sup>2963</sup> I. WIRTZ, *op. cit.*, p. 51.

<sup>2964</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 24 janvier 2007, *Arr. Cass.*, 2007, liv. 1, p. 202 ; *J.T.*, 2007, p. 353 ; *J.L.M.B.*, 2007, p. 281 ; *Pas.*, 2007, liv. 1, p. 167 ; *Rev. dr. pén.*, 2007, liv. 4, p. 385.

<sup>2965</sup> La désobéissance civile n'a pas davantage été admise comme une déclinaison de l'état de nécessité. Sur ce sujet, voy. spéc. F. KUTY, « La désobéissance civile ... », *op. cit.*, pp. 1414-1421. L'auteur souligne à cet égard que le fait d'accueillir ou non la désobéissance civile sous le couvert de la cause de justification de l'état de nécessité est, en réalité, une décision politique maquillée en une décision judiciaire. Cette décision sera, ce faisant, toujours sujette à critiques.

<sup>2966</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

Selon les avocats d'Antoine Deltour, l'état de nécessité devait s'appliquer en l'espèce dès lors que « les valeurs sacrifiées, à savoir les intérêts de PwC, son droit de propriété et le secret professionnel, méritaient de l'être eu égard à la nécessité de protéger des intérêts d'une valeur largement supérieure et fondamentale, à savoir la transparence et l'équité fiscale ». En outre, l'optimisation fiscale agressive telle que pratiquée par les sociétés multinationales pouvait constituer « un danger grave, certain et imminent, qui aurait obligé Antoine Deltour à commettre le vol de données informatiques, une fraude informatique, à violer son secret professionnel et à commettre le délit de blanchiment-détention ». La Cour luxembourgeoise a toutefois relevé qu'un sentiment d'injustice quotidien ne constituait pas un danger réel et imminent. En l'espèce, le danger avancé résultait « des considérations politiques et des préoccupations morales d'Antoine Deltour ».

Reste que la Cour a admis, comme nous l'avons souligné, le fait justificatif du lanceur d'alerte<sup>2967</sup>. Après avoir rappelé que les causes de justification sont d'origine légale ou jurisprudentielle, le juge luxembourgeois a souligné que la liberté d'expression consacrée par un texte supranational, en l'occurrence, l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, ne saurait être mise en échec par les règles nationales internes. Le fait justificatif du lanceur d'alerte a alors pour effet de neutraliser « l'illicéité de la violation de la loi, nécessairement commise en divulguant, de bonne foi, d'une manière mesurée et adéquatement, une information d'intérêt général ».

### *E. Les droits de la défense*

776. Enfin, il est admis que l'obligation de secret doit cesser lorsque le dépositaire est appelé à se défendre en justice<sup>2968</sup>.

Cette dernière hypothèse ne permettrait pas, de prime abord, de justifier l'acte de dénonciation en lui-même, mais elle permettra au lanceur d'alerte de parler librement en justice s'il devait faire l'objet de poursuites du fait de sa dénonciation. Ceci étant, ce cas de figure ne devrait se produire qu'en l'absence d'une loi de dénonciation dès l'instant où la majorité des lois de dénonciation prévoient que le lanceur d'alerte peut tirer de son statut de lanceur d'alerte un moyen de défense en vue de faire échec aux éventuelles poursuites dont il ferait l'objet.

## **§ 2. Les obligations de dénonciation fiscale**

777. Lorsque la loi prévoit une obligation de dénonciation, elle est toujours limitée à certains faits précis dont la gravité justifie l'établissement d'une obligation légale<sup>2969</sup>.

---

<sup>2967</sup> Sur le traitement judiciaire de l'affaire « *Lux Leaks* », voy. *supra* n<sup>os</sup> 699-703.

<sup>2968</sup> En ce sens, voy. not. not. Y. HANNEQUART, « Conflit entre secret professionnel et intérêt de l'accusé de faire valoir une preuve nécessaire à l'établissement de son innocence », *J.L.M.B.*, 2007, pp. 572-574 ; A. MASSET & E. JACQUES, *op. cit.*, p. 19.

<sup>2969</sup> Ce principe vaut aussi en droit européen et en dehors du cadre formel de la dénonciation : les directives qui établissent des obligations de coopération interdisent ainsi toute obligation générale de surveillance. En ce sens, l'article 15 de directive 2000/31/CE du Parlement et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques des services de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (directive « sur le commerce électronique », dite aussi « directive e-commerce ») interdit toute obligation générale de surveillance (*J.O.U.E.*, L 178, 17 juillet 2000).

L'histoire de la dénonciation nous a effectivement montré que l'instauration d'une obligation généralisée de dénonciation était dangereuse. C'est pourquoi la dénonciation est en principe libre, la dénonciation obligatoire étant l'exception<sup>2970</sup>.

En revanche, il est parfois affirmé que des obligations spécifiques de dénonciation peuvent paraître plus proportionnées, au regard du droit à la vie privée et à la liberté d'expression<sup>2971</sup> ainsi que d'arguments éthiques<sup>2972</sup>, que la faculté généralisée de dénoncer les actes qui menacent ou portent atteinte à l'intérêt public.

Comme annoncé, nous avons identifié deux obligations de dénonciation fiscale : d'une part, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs (A) ; d'autre part, l'obligation de déclaration des soupçons de blanchiment (B).

#### *A. La déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs*

778. La nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales a conduit le législateur européen à établir, à l'occasion de la directive « DAC 6 », une nouvelle obligation de déclaration à charge des « intermédiaires » des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs mis en place pour leurs clients<sup>2973</sup>. La déclaration doit intervenir auprès des « autorités compétentes »<sup>2974</sup> c'est-à-dire les autorités fiscales<sup>2975</sup>. Présentée comme une obligation de *déclaration*, l'obligation constitue sans l'ombre d'un doute une nouvelle obligation de *dénonciation*<sup>2976</sup> en ce que le contribuable concerné doit être identifié de façon précise<sup>2977</sup> et que le fait dénoncé est potentiellement répréhensible.

La violation de l'obligation de déclaration donnera lieu à des sanctions qu'il incombe aux États membres de définir. En tout état de cause, elles doivent être « effectives, proportionnées et dissuasives »<sup>2978</sup>.

779. Vu la vitesse à laquelle les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif évoluent, le législateur européen a préféré lister les éléments caractéristiques des opérations

---

<sup>2970</sup> Sur les caractéristiques de la dénonciation, voy. *infra* n° 977.

<sup>2971</sup> En ce sens, voy. not. B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 341-342.

<sup>2972</sup> En ce sens, voy. not. (à propos de la dénonciation fiscale telle qu'elle se pratique en Belgique) la réponse donnée par le ministre à la question de B. Dreze le 12 octobre 2015, disponible sur [www.cdh-wallonie.be/notre-action-au-pw/questions-oraux/les-denoncations-de-fraudes](http://www.cdh-wallonie.be/notre-action-au-pw/questions-oraux/les-denoncations-de-fraudes) (consulté le 25 septembre 2017).

<sup>2973</sup> Sur la directive « DAC 6 », voy. *supra* nos 301 et s.

<sup>2974</sup> Article 8*bis*, *ter*, § 1<sup>er</sup>, de la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *J.O.U.E.*, L 139, 5 juin 2018. Ci-après : « directive DAC 6 ».

<sup>2975</sup> S. SCARNA, « La porosité du secret professionnel dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme, la fraude fiscale et l'ingénierie fiscale » in *La transparence : une obligation ou un atout pour l'avocat ?* (M. BOURGEOIS & P. HENRY, dir.), C.U.P., Limal, Anthemis, 2019, p. 39.

<sup>2976</sup> En ce sens, voy. not. dans la presse : B. MATHIEU, « Dès juillet, les conseillers fiscaux devront vous "dénoncer" au fisc », *L'Echo.be*, 7 juin 2018 (consulté le 19 avril 2019).

<sup>2977</sup> L'article 8*bis*, *ter*, § 14 de la directive DAC 6 énonce que doit être communiqué, entre autres, « l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ».

<sup>2978</sup> Nouvel article 25*bis* de la directive DAC 1 tel que modifié par la directive DAC 6.



présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives, dits « marqueurs », plutôt que de définir *in abstracto* la notion de « planification fiscale agressive »<sup>2979</sup>.

Seuls les dispositifs transfrontières, c'est-à-dire concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers, qui présentent au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV de la directive « DAC 6 » doivent en l'occurrence être déclarés<sup>2980</sup>.

En outre, la majorité des marqueurs ne peuvent être prises en compte que « s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal »<sup>2981</sup> (« critère de l'avantage principal »).

Si la liste de marqueurs vise à identifier des dispositifs potentiellement abusifs, il faut néanmoins reconnaître que certains marqueurs s'attaquent à des comportements relevant davantage de la normalité.

Est ainsi suspect le « dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre »<sup>2982</sup>. L'application d'un montage « normalisé » devrait pourtant plutôt permettre de conclure à la normalité de l'opération, plutôt qu'à son caractère suspect. Au travers de ce marqueur sont en fait visés les montages de sociétés *offshore* « clés sur porte » révélés par les « *Panama Papers* »<sup>2983</sup>. De surcroît, est aussi suspect le « dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées »<sup>2984</sup>. Or la recherche d'un tel effet n'est, *a priori*, pas suspecte, mais anime la majorité des montages de planification fiscale.

780. Le législateur européen prend acte du fait que « certains intermédiaires financiers et autres prestataires de services de conseils fiscaux semblent avoir aidé activement leurs clients à dissimuler des capitaux à l'étranger »<sup>2985</sup>. Ce faisant, il en déduit que ces prestataires sont les plus à même d'avoir connaissance des dispositifs potentiellement abusifs et sont donc les plus à même de communiquer à l'administration fiscale des informations pertinentes et complètes à leur propos<sup>2986</sup>.

L'effet recherché par un tel dispositif n'est pas seulement répressif, il est aussi dissuasif. La déclaration obligatoire d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait en effet dissuader les auteurs de tels dispositifs de

---

<sup>2979</sup> Considérant n° 9 de la directive DAC 6.

<sup>2980</sup> Article 3, paragraphe 18, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>2981</sup> Annexe IV de la directive DAC 6.

<sup>2982</sup> Annexe IV de la directive DAC 1 tel qu'insérée par la directive DAC 6, marqueur A.3 (marqueur général lié au critère de l'avantage principal).

<sup>2983</sup> En ce sens, voy. D.-E. PHILIPPE, interrogé dans *l'Echo* : B. MATHIEU, « Dès juillet, les conseillers fiscaux devront vous "dénoncer" au fisc », *L'Echo.be*, 7 juin 2018 (consulté le 19 avril 2019).

<sup>2984</sup> Annexe IV de la directive DAC 1 tel qu'insérée par la directive DAC 6, marqueur B.3 (marqueur spécifique liés au critère de l'avantage principal).

<sup>2985</sup> Considérant n° 5 de la directive DAC 6.

<sup>2986</sup> Sur la nouvelle obligation de déclaration à charge des intermédiaires, voy. not. S. SCARNA, « La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC 6" - L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs », *Le pli jur.*, n° 46, 2018, pp. 3-10.

continuer à en mettre en place<sup>2987</sup>. Les contribuables eux-mêmes devraient aussi être dissuadés de solliciter le recours à de tels dispositifs dès lors qu'il est établi qu'un « mauvais » consultant est susceptible d'avoir une « mauvaise » influence sur un « bon » contribuable<sup>2988</sup>. À l'inverse, on en déduit qu'un « bon » consultant devrait avoir une « bonne » influence sur ses clients qui cesseront alors de solliciter des dispositifs agressifs. L'obligation de déclaration établie par la directive DAC 6 tire, au surplus, sa justification du constat déjà effectué à l'occasion de la directive DAC 5<sup>2989</sup>, à savoir qu'il est illusoire de se reposer exclusivement sur la bonne volonté des institutions financières afin de garantir le respect des obligations de vigilance. La crise économique et les scandales fiscaux qui ont suivi l'ont démontré à suffisance.

781. La notion d'« intermédiaire » a été définie largement compte tenu de la variété des intermédiaires susceptibles d'intervenir dans la mise en place d'une construction *offshore*<sup>2990</sup>.

La notion d'« intermédiaire » désigne « toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou en gère la mise en oeuvre »<sup>2991</sup>. Cette personne doit, en outre, présenter un lien de rattachement avec l'Union européenne. Est également visé « toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre »<sup>2992</sup>.

Sont donc concernés par la nouvelle obligation de dénonciation les avocats (surtout les fiscalistes mais pas seulement vu le champ d'application de la directive DAC 6), les comptables, les conseillers fiscaux, les banques et les consultants<sup>2993</sup>. Les grands cabinets de consultance, en particulier ceux du *Big Four* dont la réputation a été ébranlée à l'occasion des « *LuxLeaks* », sont principalement ciblés par la notion, et partant par l'obligation de déclaration<sup>2994</sup>.

782. Comme annoncé<sup>2995</sup>, l'obligation de déclaration peut se heurter au devoir de secret professionnel auquel sont soumis certaines professions, tels que les avocats, lesquels sont susceptibles de répondre à la définition d'intermédiaire, notamment lorsqu'ils assistent un client dans une opération immobilière<sup>2996</sup>. C'est pourquoi le nouvel article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive « DAC 6 » prévoit la possibilité de « prendre les mesures nécessaires pour accorder

---

<sup>2987</sup> Considérant n° 7 de la directive DAC 6.

<sup>2988</sup> Cette influence n'est toutefois pas déterminante. D'autres facteurs interviennent. Sur le sujet, voy. not. Y. SAKURAI & V. BRAITHWAITE, « Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does the Right Thing? », *Journal of Business Ethics*, Vol. 46, Iss. 4, 2003, pp. 375-387.

<sup>2989</sup> Voy. not. le considérant n° 3 de la directive DAC 5.

<sup>2990</sup> Sur les acteurs de l'économie « *offshore* », voy. spéc. *supra* n° 196.

<sup>2991</sup> Article 3, § 21, alinéas 1<sup>er</sup> et 3, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>2992</sup> Article 3, § 21, alinéa 2, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>2993</sup> S. SCARNA, « La porosité du secret professionnel ... », *op. cit.*, p. 39.

<sup>2994</sup> En ce sens, voy. D.-E. PHILIPPE, interrogé dans *L'Echo* : B. MATHIEU, « Dès juillet, les conseillers fiscaux devront vous "dénoncer" au fisc », *L'Echo.be*, 7 juin 2018 (consulté le 19 avril 2019).

<sup>2995</sup> Voy. *supra* n° 789.

<sup>2996</sup> Sur l'application particulière de ce dispositif aux avocats, voy. not. S. SCARNA, « La porosité du secret professionnel ... », *op. cit.*, pp. 39-51. Voy. aussi L. VANHEESWIJCK, « DAC 6: het einde van het beroepsgeheim in fiscale zaken? », *T.F.R.*, 2019, pp. 375-377.

aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre ». Dans ce cas, le législateur national peut prévoir de faire reposer l'obligation de déclaration sur un autre intermédiaire ou sur le contribuable concerné lui-même<sup>2997</sup>. Tel sera vraisemblablement le cas lorsque « le contribuable met en œuvre des dispositifs transfrontières développés par des avocats [...], des conseillers fiscaux internes, ou s'il est conseillé par un intermédiaire qui n'est pas établi dans l'Union européenne »<sup>2998</sup>.

783. La directive « DAC 6 » est déjà entrée en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2018<sup>2999</sup>. Les États membres ont jusqu'au 31 décembre 2019 pour la transposer<sup>3000</sup>. L'obligation de déclaration doit s'appliquer à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020 – les intermédiaires et les contribuables concernés devant transmettre des informations sur les dispositifs transfrontières au plus tard le 31 août 2020<sup>3001</sup> – tandis que les premiers échanges entre administrations fiscales doivent intervenir le 31 octobre 2020 au plus tard<sup>3002</sup>.

À l'heure où nous écrivons, la loi belge de transposition n'a pas encore été adoptée<sup>3003</sup>, mais le nouveau dispositif s'est déjà attiré les foudres de certains praticiens en raison de son manque de sécurité juridique. La déclaration d'un dispositif transfrontière ne donne effectivement pas lieu à une réaction, positive ou négative, de la part de l'administration fiscale. Le contribuable peut donc craindre que le mécanisme déclaré fasse l'objet, à un moment donné, d'une requalification pour abus fiscal. Et pour cause puisque la directive précise expressément que « le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif »<sup>3004</sup>. Rapidement assimilée à une nouvelle obligation de dénonciation<sup>3005</sup>, la nouvelle obligation de déclaration pose également question par rapport au cadre juridique ambiant qui voit éclore, à une cadence soutenue, des dispositifs variés de collaboration avec le fisc dans la mouvance de la déliquescence du secret bancaire.

---

<sup>2997</sup> Considérant n° 8 de la directive DAC 6.

<sup>2998</sup> S. SCARNA, « La porosité du secret professionnel ... », *op. cit.*, p. 47.

<sup>2999</sup> Article 3 de la directive DAC 6.

<sup>3000</sup> Article 2 de la directive DAC 6.

<sup>3001</sup> Article 8*bis ter*, § 12, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6.

<sup>3002</sup> Nouvel article 8*bis ter*, § 18, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6. Pour rappel, la directive « DAC 6 » établit aussi un échange automatique d'informations entre administrations fiscales à propos des dispositifs transfrontières. Voy. *supra* n°s 301 et s.

<sup>3003</sup> Le gouvernement a déposé un projet de loi sur le bureau de la Chambre des représentants au début du mois de décembre 2019 (X, « Obligation de déclarer les 'planifications fiscales' : projet de loi déposé », *Fiscologue*, n° 1635, 6 décembre 2019).

<sup>3004</sup> Nouvel article 8*bis ter*, § 15, de la directive DAC 1 tel qu'inséré par la directive DAC 6. Voy. aussi le considérant n° 2 *in fine* de la directive DAC 6.

<sup>3005</sup> Les médias ont, eux aussi, spontanément taxé la nouvelle mesure d'obligation de dénonciation. Voy. not. B. MATHIEU, « Dès juillet, les conseillers fiscaux devront vous "dénoncer" au fisc », *L'Echo.be*, 7 juin 2018 (consulté le 19 avril 2019).

*B. La déclaration des soupçons de blanchiment*

784. La législation anti-blanchiment ne concerne pas directement la matière fiscale. Cependant, on sait que l'infraction primaire à l'origine de l'infraction de blanchiment peut consister dans de la fraude fiscale grave, organisée ou non <sup>3006</sup>.

La loi du 18 septembre 2017 transpose en droit belge la Quatrième directive anti-blanchiment<sup>3007</sup>. Elle tranche avec le régime antérieur en ce qu'elle introduit un système d'évaluation des risques « en cascade ».

L'évaluation des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (ci-après « BC/FT ») est dite « en cascade » parce qu'elle repose sur trois niveaux d'acteurs<sup>3008</sup> :

1. la Commission européenne (évaluation supranationale) ;
2. les États membres (évaluation nationale) ;
3. toute entité assujettie à la législation anti-blanchiment (obligation de vigilance accrue).

Sur le plan national, la prévention du blanchiment de capitaux repose principalement sur l'obligation de vigilance accrue établie à charge des entités assujetties (institutions bancaires, notaires, huissiers, casinos, etc.). L'obligation de vigilance est fonction du risque plus ou moins élevé présenté par le client lui-même ou l'opération sollicitée<sup>3009</sup>. Le cas échéant, les entités assujetties sont tenues de déclarer leurs soupçons de blanchiment auprès de la cellule nationale de renseignement financier (CRF), en l'occurrence, la Cellule de traitement de l'information financière, dite « CTIF ».

785. Concrètement, la Cellule de traitement de l'information financière procède à une analyse approfondie des déclarations de soupçon<sup>3010</sup> reçues des entités assujetties et des autorités de contrôle<sup>3011</sup>.

En principe, toute déclaration de soupçon de blanchiment est transmise à la CTIF par la ou les personnes désignées en vertu de l'article 9, paragraphe 2, à savoir l'*AML Compliance Officer*. Cette communication présuppose que l'information puisse remonter, en amont, auprès du *Compliance Officer*. C'est là que le *whistleblowing* trouve toute son utilité comme nous le verrons dans le point suivant.

Lorsque l'*AML Compliance Officer* ne procède pas au signalement auprès de la CTIF ou lorsqu'une telle communication ne peut avoir lieu (parce qu'il n'existe, par exemple, pas de tel organe au sein de l'entité assujettie), tout dirigeant, membre du personnel, agent ou distributeur

---

<sup>3006</sup> Sur le délit de fraude fiscale, voy. *supra* n° 403.

<sup>3007</sup> Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.B.*, 6 octobre 2017. Ci-après : « loi du 18 septembre 2017 ».

<sup>3008</sup> « Newsletter pour les intermédiaires : Nouvelle loi anti-blanchiment. Nouvelles obligations pour les intermédiaire », *FSMA News*, Décembre 2017, p. 3, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 2 novembre 2019).

<sup>3009</sup> Sur l'application de l'obligation de vigilance aux avocats, voy. not. S. SCARNA, « La porosité du secret professionnel ... », *op. cit.*, pp. 32-39.

<sup>3010</sup> Article 82, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>3011</sup> Article 79 de la loi du 18 septembre 2017.

d'une entité assujettie à la législation anti-blanchiment est alors tenu de déclarer à la CTIF les faits dont il sait, soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme<sup>3012</sup>.

Les banques sont bien représentées parmi les entités déclarantes. Il ressort des auditions de la Commission « *Panama Papers* » qu'entre 2012 et 2014, environ un quart des signalements ont été effectués par des banques. 80 % de ces signalements auraient ensuite été transmis au Parquet.

786. L'obligation de déclaration des soupçons établie par la loi du 18 septembre 2017 représente un « ordre de la loi » au sens de l'article 458 du Code pénal et donc une dérogation au secret professionnel. Le déclarant jouit d'une immunité civile, pénale, disciplinaire et professionnelle<sup>3013</sup>. La protection établie dans ce cadre jouit d'une assise solide dès lors qu'elle était déjà contenue dans l'article 32 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, aujourd'hui abrogée et remplacée par la loi du 18 septembre 2017.

Ainsi, l'article 57 de la loi du 18 septembre 2017 prévoit expressément que « *la communication d'informations effectuée de bonne foi à la CTIF par une entité assujettie, par l'un de ses dirigeants, membres du personnel, agents ou distributeurs, ou par le Bâtonnier visé à l'article 52, ne constitue pas une violation d'une quelconque restriction à la divulgation d'informations imposée par un contrat ou par une disposition législative, réglementaire ou administrative et n'entraîne, pour l'entité assujettie concernée, ou pour ses dirigeants, membres du personnel, agents ou distributeurs, aucune responsabilité d'aucune sorte, civile, pénale ou disciplinaire, ni de mesure préjudiciable ou discriminatoire en matière d'emploi, même dans une situation où ils n'avaient pas une connaissance précise de l'activité criminelle sous-jacente et ce, indépendamment du fait qu'une activité illicite s'est effectivement produite* » (nous soulignons).

Il a cependant été prévu que les avocats ne transmettent pas directement la déclaration de soupçons à la CTIF, mais s'adressent à leur bâtonnier qui vérifiera si les conditions légales sont remplies et dénoncera les faits, le cas échéant, à la CTIF<sup>3014</sup>. Ce régime particulier s'explique par le fait que le secret professionnel de l'avocat a la particularité de se fonder tant sur l'article 8 (droit au respect de la vie privée) que sur l'article 6 (droit au respect des droits de la défense) de la Convention européenne des droits de l'homme.

---

<sup>3012</sup> Article 49 alinéa 2 de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>3013</sup> Sur la protection du déclarant, voy. not. E. R. FRANCE, « Blanchiment et protection du déclarant (immunité pénale et civile) » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (A. ALEN, F. DAOUT, P. NIHOUL, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 961-977.

<sup>3014</sup> Article 52, alinéa 2, de la loi du 18 septembre 2017.

787. Les membres de la Cellule de traitement de l'information financière et son personnel sont soumis à un devoir de secret professionnel renforcé de sorte qu'une révélation ne peut avoir lieu que dans des circonstances exceptionnelles<sup>3015</sup>.

L'article 83, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 18 septembre 2017 prévoit que la CTIF ne peut divulguer, même dans le cas visé par l'article 29 du Code d'instruction criminelle – qui concerne la dénonciation officielle – et nonobstant toute disposition contraire, les informations recueillies dans l'exercice de ses fonctions. En cas de divulgation non autorisée, les sanctions pénales prévues par l'article 458 du Code pénal sont d'application.

L'article 82, paragraphe 2, de la loi du 18 septembre 2017 prévoit cependant que la CTIF transmet les informations pertinentes au procureur du Roi ou au procureur fédéral lorsque l'analyse approfondie des déclarations de soupçons visée à l'article 82, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi fait apparaître un indice sérieux de BC/FT<sup>3016</sup>.

En outre, l'article 83, paragraphe 2, de la loi du 18 septembre 2017 prévoit une série d'hypothèses de levée du secret professionnel parmi lesquelles il importe de mentionner deux hypothèses liées au domaine fiscal:

- « Lorsque cette transmission concerne des informations relatives au blanchiment de capitaux provenant d'infractions pour lesquelles l'Administration générale des Douanes et Accises exerce l'action publique, la CTIF communique à celle-ci une copie du rapport transmis au procureur du Roi ou au procureur fédéral en vertu de l'article 82, § 2 »<sup>3017</sup> ;
- « Lorsque cette transmission concerne des informations relatives au blanchiment de capitaux provenant d'infractions pouvant avoir des répercussions en matière de fraude fiscale grave, organisée ou non, hors les cas prévus à l'alinéa qui précède, la CTIF transmet au ministre des Finances les informations pertinentes en ces matières issues de la transmission du dossier au procureur du Roi ou au procureur fédéral en vertu de l'article 82, § 2 »<sup>3018</sup>.

### § 3. Les dispositifs d'alerte professionnelle

788. Le porte-parole de l'ancien Ministre des Finances Van Overtveldt a fait savoir qu'un projet de dispositif d'alerte fiscale pourrait aboutir lors d'une prochaine législature à la lumière du modèle de dispositif d'alerte en vigueur dans les secteurs social et financier<sup>3019</sup>. Il nous revient donc de présenter ces deux types de dispositifs dans le cadre de la présente étude.

---

<sup>3015</sup> J. SPREUTELS, « Blanchiment et fraude fiscale grave et organisée », *Colloque « Face à la criminalité organisée en matière fiscale »*, Palais des Congrès, Bruxelles, 2001, pp. 5-6, acte disponible sur [www.ctif-cfi.be](http://www.ctif-cfi.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>3016</sup> L'article 82, § 2, de la loi du 18 septembre 2017 vise, plus exactement, un indice sérieux de BC/FTP c'est-à-dire « le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération des armes de destruction massive » (article 4, 2°, de la loi du 18 septembre 2017).

<sup>3017</sup> Article 83, § 2, alinéa 4 de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>3018</sup> Article 83, § 2, alinéa 5 de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>3019</sup> P. DENDOOVEN & D. DE SMET, « Open VLD haalt slag thuis: regeling fiscale klokkenluiders genekt », *De Standaard.be*, 10 octobre 2018 (consulté le 16 octobre 2018).

Les dispositifs d'alerte dans le domaine social fournissent un modèle élaboré de normalisation de la remontée des inquiétudes dans la sphère professionnelle (A). Ce modèle est intéressant en ce qu'il résulte de choix politiques pris indépendamment de toute obligation supranationale et s'inscrit donc pleinement dans la tradition juridique belge. Il a par ailleurs sensiblement inspiré l'édification de dispositifs d'alerte dans le secteur public et dans le secteur bancaire. Le dispositif de dénonciation en vigueur dans le secteur public complète l'article 29 du Code d'instruction criminelle dans le cadre du système national d'intégrité (SNI) et représente le premier texte à transposer formellement, en droit belge, un dispositif de *whistleblowing* (B). L'étude des dispositifs d'alerte dans le secteur financier est enfin particulièrement pertinente dans la mesure où il arrive que des infractions fiscales soient révélées au moyen des dispositifs d'alerte dans ce domaine (C). Ces dispositifs représentent en outre une source d'inspiration essentielle pour l'édification d'un système d'alerte fiscale en raison de leur degré élevé de sophistication.

Les trois dispositifs analysés ressortent tous du « *Structural Model* » en ce qu'ils supposent la mise en place de canaux exprès de signalement et de l'« *Anti-Retaliation Model* » en ce qu'ils veillent à la protection des personnes qui empruntent ces canaux<sup>3020</sup>.

#### A. La dénonciation des faits de violence et de harcèlement dans le secteur privé

789. Après l'avoir reconnu dans des affaires mettant en cause la liberté d'expression des fonctionnaires<sup>3021</sup>, la Cour européenne des droits de l'homme a admis que la liberté d'expression s'étend également à la sphère professionnelle dans des affaires où la relation entre l'employeur et l'employé obéit au droit privé<sup>3022</sup>. Comme nous l'avons noté, la gardienne des droits fondamentaux a de surcroît reconnu, sous l'angle de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, le droit de dénoncer les irrégularités constatées dans le cadre de sa relation de travail auprès d'une autorité interne ou externe à son organisation ainsi que le droit de les révéler publiquement<sup>3023</sup>.

---

<sup>3020</sup> Dans le secteur financier, nous verrons que la protection n'est toutefois pas prévue légalement en faveur des informateurs internes.

<sup>3021</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Koudechkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Vogt c. Allemagne*, 26 septembre 1995, § 53.

<sup>3022</sup> Voy. par exemple, Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Fuentes Bobo c. Espagne*, 29 février 2000, § 38. Sur la liberté d'expression des travailleurs, voy. spéc. S. GILSON & Fr. LAMBINET, *La liberté d'expression du travailleur salarié, Les dossiers du B.S.J.*, Limal, Anthemis, 2012. Pour une analyse de la liberté d'expression des travailleurs face aux réseaux sociaux, voy. E. PLASSCHAERT & O. RIJCKAERT, « Chapitre 3 - La publication par le travailleur d'informations relatives à son emploi, sur les réseaux sociaux » in *Le droit social en chantier(s)*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 406-427; J.F. HENROTTE & F. JONGEN, « Section 3 - Incidences en droit social du phénomène du grand dévoilement sur les réseaux sociaux » in *Pas de droit sans technologie*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 176-207.

<sup>3023</sup> La Cour européenne des droits de l'homme a reconnu le droit de dénonciation aux travailleurs dont la relation avec l'employeur obéit au droit privé dans l'affaire *Heinisch*. Pour un commentaire de l'arrêt rendu dans cette cause, voy. not. V. JUNOD, « Whistleblowing dans le secteur médical : trouver l'équilibre entre des intérêts divergents », *Rev. Med. Suisse*, 2012, vol. 8., pp. 956-958, disponible sur [www.revmed.ch](http://www.revmed.ch) (consulté le 8 octobre 2019); V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? » (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013), *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, pp. 468-482; J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, pp. 518-520.

Comme le soulignent Jean-Philippe Cordier et Paul Brasseur, la législation belge n'accorde toutefois pas de protection spécifique aux travailleurs du secteur privé qui signalent des irrégularités commises sur le lieu de travail, au sein de leur organisation ou en dehors, à moins qu'ils soient membres d'une délégation syndicale, délégué ou délégué suppléant au Conseil d'Entreprise (ci-après : CE) ou au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail (ci-après : CPPT)<sup>3024</sup>.

Une protection spéciale est cependant prévue dans deux cas particuliers, soit que le travailleur dépose une plainte sur la base des lois anti-discrimination<sup>3025</sup>, soit qu'il dépose une plainte dans le cadre du dispositif anti-harcèlement de la loi sur le bien-être au travail<sup>3026</sup>. Ces deux législations revêtent un intérêt certain dans le cadre de la présente étude dès l'instant où le lanceur d'alerte qui dénonce des irrégularités commises sur son lieu de travail est susceptible de faire l'objet de représailles<sup>3027</sup>. Ces deux législations établissent en outre un dispositif élaboré de canaux de signalement.

790. Compte tenu de l'objectif assigné à la présente partie – examiner et anticiper comment la figure du lanceur d'alerte fiscale sera réceptionnée en droit belge – il nous a semblé adéquat de nous limiter à l'examen d'une seule de ces deux législations au titre de modèle dans l'édification d'un dispositif d'alerte fiscale. Le choix est, à plus forte raison, justifié que les dispositifs de signalement établis en vertu de ces deux législations obéissent à des principes similaires.

Notre choix s'est porté vers la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail dite loi « bien-être » au motif qu'elle seule a donné lieu, à notre connaissance, à un examen doctrinal sous l'angle du phénomène des lanceurs d'alerte<sup>3028</sup>. La loi « bien-être » a connu une réforme importante en 2014 en vue, notamment, de professionnaliser le rôle des personnes de confiance et de renforcer l'efficacité du signalement interne<sup>3029</sup>.

Après avoir rappelé la *ratio legis* de la loi du 4 août 1996 dite « loi "bien-être" » (a), nous présentons succinctement le dispositif de signalement établi par la loi précitée (b) et le régime de protection (c). Nous faisons enfin brièvement le point sur l'application de la protection contre

---

<sup>3024</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *op. cit.*, p. 489. En ce sens, voy. aussi W. VAN EECKHOUTTE & V. NEUPREZ, « Chapitre III. Interdictions et limitations du droit de résiliation » in *Compendium Social. Droit du travail contenant des annotations fiscales. 2018-2019* (W. VAN EECKHOUTTE & V. NEUPREZ), Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2018, p. 2669.

<sup>3025</sup> Loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination, *M.B.*, 30 mai 2007. Voy. aussi la loi du 30 juillet 1981 tendant à réprimer certains actes inspirés par le racisme et la xénophobie, *M.B.*, 8 août 1981. Pour un examen exhaustif de ces législations, voy. P. LAMBERT, « Racisme et xénophobie – Loi antiracisme » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, R 10 / 01 – R 10 / 51, Liège, Wolters Kluwer Belgium, mise à jour au 26 février 2016.

<sup>3026</sup> Loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 18 septembre 1996. Ci-après : « loi "bien-être" ».

<sup>3027</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *op. cit.*, p. 489.

<sup>3028</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *ibidem*, pp. 489-544.

<sup>3029</sup> Loi du 10 janvier 2007 modifiant plusieurs dispositions relatives au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail dont celles relatives à la protection contre la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail, *M.B.*, 6 juin 2007. Sur la réforme de la loi « bien-être », voy. S. BILLY, P. BRASSEUR & J.-Ph. CORDIER, « La prévention des risques psychosociaux au travail depuis la réforme de 2014 : aspects juridiques et pratiques », Waterloo, Kluwer, 2016. Pour un historique des réformes qui ont précédé la réforme de 2014, voy. not. P. BRASSEUR, « Les risques psychosociaux au travail, quinze ans d'évolution », *Chron. D.S.*, 2017, liv. 2, pp. 41-42.



le licenciement abusif aux potentiels lanceurs d'alerte, question qui déborde le cadre de la loi « bien-être » proprement dit (d).

a) *La ratio legis de la loi du 4 août 1996*

791. Sans attendre du travailleur qu'il soit la « cheville ouvrière » du respect de la loi « bien-être », on attend de lui qu'il prenne « soin, selon ses possibilités, de sa sécurité et de sa santé ainsi que de celles des autres personnes concernées du fait de ses actes ou des omissions au travail, conformément à sa formation et aux instructions de son employeur »<sup>3030</sup>. En particulier, l'article 6, alinéa 2, de la loi « bien-être » prévoit que les travailleurs doivent « conformément à leur formation et aux instructions de leur employeur » :

« 4° *signaler* immédiatement à l'employeur et au service interne de prévention et de protection au travail, *toute situation* de travail dont ils ont un motif raisonnable de penser qu'elle présente un danger grave et immédiat pour la sécurité et la santé ainsi que toute défectuosité constatée dans les systèmes de protection;

[...]

7° participer positivement à la politique de prévention mise en oeuvre dans le cadre de la protection des travailleurs contre la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail, s'abstenir de tout acte de violence ou de harcèlement moral ou sexuel au travail et s'abstenir de tout usage abusif des procédures (nous soulignons) ».

La doctrine enseigne que la participation active à la politique de prévention suppose, le cas échéant, la dénonciation des faits de violence ou de harcèlement moral ou sexuel dont les travailleurs ont connaissance sur le lieu travail<sup>3031</sup>.

792. Le rôle des travailleurs est cependant subsidiaire en droit belge en ce qu'il incombe d'abord à l'employeur et ensuite aux membres de la ligne hiérarchique de garantir le respect de la politique relative au bien-être sur le lieu de travail.

L'employeur est le responsable ultime, sur le plan civil et sur le plan pénal, de la politique relative au bien-être sur le lieu de travail<sup>3032</sup>. Il est tenu, dans ce cadre, d'élaborer un système dynamique de gestion des risques en tenant compte de la nature de ses activités et des risques spécifiques propres à ces activités ainsi qu'aux risques spécifiques qui sont propres à certains groupes de travailleurs<sup>3033</sup>. Les membres de la ligne hiérarchique doivent, quant à eux, exécuter, chacun dans les limites de leurs compétences et à leur niveau, la politique de l'employeur relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail<sup>3034</sup>.

---

<sup>3030</sup> Article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi « bien-être ».

<sup>3031</sup> En ce sens, voy. J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *op. cit.*, p. 500.

<sup>3032</sup> Article 5, § 1<sup>er</sup>, de la loi « bien-être ».

<sup>3033</sup> Articles 3 et 6 de l'arrêté royal du 27 mars 1998 relatif à la politique du bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 31 mars 1998.

<sup>3034</sup> Article 13, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal du 27 mars 1998, précité.

*b) Le dispositif de signalement des faits de violence et de harcèlement*

793. Dans le cadre de la prévention des risques psychosociaux, la loi « bien-être » comporte un dispositif de signalement spécifique quant aux faits de violence<sup>3035</sup> et de harcèlement moral et sexuel au travail<sup>3036</sup>.

Le travailleur qui considère être l'objet de violence ou de harcèlement moral ou sexuel au travail a deux alternatives : soit il demande une « intervention psychosociale informelle » auprès de la personne de confiance, si une telle personne a été désignée, ou auprès du conseiller en prévention aspects psychosociaux (ci-après : « C.P.A.P. »), soit il demande une « intervention psychosociale formelle » auprès du C.P.A.P.<sup>3037</sup>.

L'intervention psychosociale informelle consiste à « rechercher une solution de manière informelle par le biais d'entretiens, d'une intervention auprès d'un tiers ou d'une conciliation » tandis que l'intervention psychosociale formelle consiste à « demander à l'employeur de prendre les mesures collectives et individuelles appropriées suite à l'analyse de la situation de travail spécifique du demandeur et aux propositions de mesures, faites par ce conseiller en prévention et reprises dans un avis »<sup>3038</sup>.

L'employeur est tenu de prendre les mesures qui s'imposent suite à l'avis rendu par le C.P.A.P. dans le cadre de l'intervention psychosociale formelle. Le conseiller en prévention est tenu de saisir le fonctionnaire chargé de la surveillance si l'employeur ne prend pas de mesures adéquates et que l'une des deux conditions suivantes est remplie : soit il existe un danger grave et immédiat pour le travailleur ; soit la personne mise en cause est l'employeur ou fait partie du personnel de direction<sup>3039</sup>.

En sus de ces deux alternatives, le travailleur peut également s'adresser aux fonctionnaires chargés de la surveillance, qui, conformément au Code pénal social, examinent si l'employeur respecte correctement la loi « bien-être » ainsi que ses arrêtés d'exécution. En l'occurrence,

---

<sup>3035</sup> Pour l'application de la loi « bien-être », on entend par « violence au travail » : « chaque situation de fait où un travailleur ou une autre personne à laquelle la [section « Dispositions spécifiques concernant la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail »] est d'application, est menacé ou agressé psychiquement ou physiquement lors de l'exécution du travail » (article 32<sup>ter</sup> de la loi « bien-être »).

<sup>3036</sup> Pour l'application de la loi « bien-être », on entend par « harcèlement moral au travail » : un « ensemble abusif de plusieurs conduites similaires ou différentes, externes ou internes à l'entreprise ou l'institution, qui se produisent pendant un certain temps, qui ont pour objet ou pour effet de porter atteinte à la personnalité, la dignité ou l'intégrité physique ou psychique d'un travailleur ou d'une autre personne à laquelle la [section « Dispositions spécifiques concernant la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail »] est d'application, lors de l'exécution de son travail, de mettre en péril son emploi ou de créer un environnement intimidant, hostile, dégradant, humiliant ou offensant et qui se manifestent notamment par des paroles, des intimidations, des actes, des gestes ou des écrits unilatéraux. Ces conduites peuvent notamment être liées à l'âge, à l'état civil, à la naissance, à la fortune, à la conviction religieuse ou philosophique, à la conviction politique, à la conviction syndicale, à la langue, à l'état de santé actuel ou futur, à un handicap, à une caractéristique physique ou génétique, à l'origine sociale, à la nationalité, à une prétendue race, à la couleur de peau, à l'ascendance, à l'origine nationale ou ethnique, au sexe, à l'orientation sexuelle, à l'identité et à l'expression de genre ». On entend par « harcèlement sexuel au travail » : « tout comportement non désiré verbal, non verbal ou corporel à connotation sexuelle, ayant pour objet ou pour effet de porter atteinte à la dignité d'une personne ou de créer un environnement intimidant, hostile, dégradant, humiliant ou offensant » (article 32<sup>ter</sup> de la loi « bien-être »).

<sup>3037</sup> Article 32<sup>nonies</sup> de la loi « bien-être ».

<sup>3038</sup> Article 32/2, § 2, alinéa 3, de la loi « bien-être ».

<sup>3039</sup> Article 32<sup>septies</sup>, § 2, de la loi « bien-être ».

c'est aux inspecteurs de l'inspection « Contrôle du bien-être au travail » qu'il appartient d'effectuer ce contrôle de deuxième ligne<sup>3040</sup>.

794. La désignation d'une ou de plusieurs personne(s) de confiance est facultative. La loi du 10 janvier 2007 est toutefois venue renforcer leur statut de façon à garantir leur efficacité<sup>3041</sup>. L'intervention efficace de la personne de confiance permet en effet de limiter le recours au conseiller en prévention et d'éviter l'aggravation de la situation<sup>3042</sup>. La loi du 4 août 1996 énonce désormais que « [l]es personnes de confiance exercent leur fonction en toute autonomie et ne peuvent subir de préjudice en raison de leurs activités en tant que personne de confiance<sup>3043</sup> ».

Les missions du conseiller en prévention peuvent être assumées par le service interne ou par le service externe pour la prévention et la protection au travail<sup>3044</sup>. Quoi qu'il en soit, « [l]es conseillers en prévention remplissent leur mission en toute indépendance vis-à-vis de l'employeur et des travailleurs. Ils ne peuvent subir de préjudice en raison de leurs activités en tant que conseiller en prévention »<sup>3045</sup>.

Depuis 2007, il est expressément mentionné que le conseiller en prévention et les personnes de confiance sont tenus au secret professionnel visé à l'article 458 du Code pénal<sup>3046</sup>. Plusieurs tempéraments sont toutefois prévus. Le secret professionnel de la personne de confiance et du conseiller en prévention ne peut en effet faire obstacle à l'exercice de leurs missions<sup>3047</sup>. En outre, il faut noter que le secret porte sur les confidences reçues de travailleurs, mais pas sur les comportements abusifs dont ils sont témoins. La personne de confiance et le conseiller en prévention sont dans ce cas tenus, comme tout travailleur, de dénoncer ces comportements au titre de l'obligation de participation active à la politique de bien-être<sup>3048</sup>.

795. En sus de ces voies de recours, le travailleur conserve, conformément aux modes de gouvernance traditionnelle, la faculté « de s'adresser directement à l'employeur, à un membre de la ligne hiérarchique, à un membre du Comité pour la Prévention et la Protection au travail ou à la délégation syndicale en vue d'obtenir une intervention de ces personnes »<sup>3049</sup>.

En outre, le travailleur conserve bien évidemment la faculté d'intenter directement une action devant la juridiction compétente. Il est cependant prévu depuis 2007 que le juge peut ordonner

---

<sup>3040</sup> P. BRASSEUR, « La prévention des risques psychosociaux au travail : le point sur la réforme de 2014 », *Chron. D.S.*, 2017, liv. 2, p. 44.

<sup>3041</sup> Loi du 10 janvier 2007 modifiant plusieurs dispositions relatives au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail dont celles relatives à la protection contre la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail, *M.B.*, 6 juin 2007.

<sup>3042</sup> Projet de loi modifiant plusieurs dispositions relatives au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail dont celles relatives à la protection contre la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail/Projet de loi modifiant la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, en ce qui concerne les procédures judiciaires, Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 2005-2006, n° 51-2686/001 et n° 51- 2687/001, pp. 4 et 10-11.

<sup>3043</sup> Article 32sexies, § 2, alinéa 5 de la loi « bien-être ».

<sup>3044</sup> Article 32sexies de la loi « bien-être ».

<sup>3045</sup> Article 43 de la loi « bien-être ».

<sup>3046</sup> Article 32quinquiesdecies de la loi « bien-être ».

<sup>3047</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *op. cit.*, p. 509.

<sup>3048</sup> Ils peuvent aussi être tenus de dénoncer les faits sur la base de l'article 30 du C.i.cr. en cas d'attentat contre la vie d'un individu.

<sup>3049</sup> Art. 32/2, § 2, alinéa 5, de la loi « bien-être ».

au travailleur d'appliquer la procédure d'intervention psychosociale formelle, si une telle procédure existe<sup>3050</sup>. La loi du 4 août 1996, telle que modifiée par la loi du 10 janvier 2007, tend en effet à accorder la priorité aux procédures propres à l'entreprise<sup>3051</sup>.

*c) La protection spéciale du travailleur*

796. Le travailleur qui dénonce, selon les procédures en vigueur, des faits de violence ou de harcèlement bénéficie d'une protection contre le licenciement ainsi que contre toute mesure préjudiciable liée au signalement, en ce compris la modification unilatérale des conditions de travail<sup>3052</sup>. La protection s'applique indépendamment de la voie de signalement choisie : que le travailleur se soit adressé auprès du C.P.A.P. dans le cadre d'une demande d'intervention psychosociale formelle, des inspecteurs sociaux, des services de police, du Ministère public, du juge d'instruction ou encore du tribunal dans le cadre d'une action en justice<sup>3053</sup>.

À l'instar de la majorité des *whistleblowing laws*, la loi prévoit un renversement de la charge de la preuve au bénéfice du travailleur : c'est à l'employeur qu'il incombe de démontrer que les mesures prises à l'encontre du travailleur se fondent sur des motifs étrangers à la demande d'intervention psychosociale formelle pour faits de violence ou de harcèlement moral ou sexuel au travail, à la plainte ou à l'action en justice<sup>3054</sup>.

797. Les travailleurs qui interviennent en qualité de témoins bénéficient, quant à eux, de la protection accordée aux victimes, en ce compris le renversement de la charge de la preuve, à trois conditions:

- i) le travailleur doit témoigner dans le cadre de l'examen de la demande d'intervention psychosociale formelle pour des faits de violence ou de harcèlement ;
- ii) le témoignage doit être coulé dans un document signé et daté. Il s'ensuit que la dénonciation anonyme n'est pas tolérée ;
- iii) le témoin doit rapporter des faits qu'il a lui-même vus ou entendus<sup>3055</sup>.

Il en découle que le travailleur qui souhaite dénoncer des faits de violence ou de harcèlement à l'égard d'un tiers alors qu'aucune demande d'intervention psychosociale formelle n'a été introduite ne bénéficie pas de la protection spécifique établie par la loi « bien-être ». Il n'est toutefois pas dépourvu de toute protection. Le travailleur bénéficiera, dans un tel cas, de la protection établie en droit du travail contre le licenciement abusif. Des auteurs estiment que le

---

<sup>3050</sup> Article 32*decies*, § 1<sup>er</sup>, de la loi « bien-être ».

<sup>3051</sup> Projet de loi modifiant plusieurs dispositions relatives au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail dont celles relatives à la protection contre la violence et le harcèlement moral ou sexuel au travail/Projet de loi modifiant la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, en ce qui concerne les procédures judiciaires, Exposé des motifs, *Doc. Ch.*, 2005-2006, n° 51-2686/001 et n° 51- 2687/001, p. 4.

<sup>3052</sup> Article 32*tredecies*, § 1<sup>er</sup>, de la loi « bien-être ».

<sup>3053</sup> Article 32*tredecies*, § 1/1, de la loi « bien-être ».

<sup>3054</sup> Article 32*tredecies*, § 1<sup>er</sup>, de la loi « bien-être ».

<sup>3055</sup> Article 32*tredecies*, § 1/1, 5<sup>o</sup>, de la loi « bien-être ». La loi du 10 mai 2007 (loi « anti-discrimination ») précitée prévoit une disposition similaire en ses articles 16, § 5, et 17, § 9.

travailleur, qu'il agisse en tant que témoin ou en tant que victime, mérite par ailleurs une protection au regard de la jurisprudence *Guja* élaborée par la Cour européenne des droits de l'homme. Certes, les faits dénoncés se rapportent ici à des intérêts privés, mais la dénonciation intervient en application d'une loi, la loi « bien-être », qui assure la défense de l'intérêt public<sup>3056</sup>.

#### d) La protection contre le licenciement abusif des lanceurs d'alerte

798. En marge de la loi « bien-être », le travailleur a le droit de dénoncer les irrégularités constatées sur son lieu de travail en application de la jurisprudence *Guja*.

En ce sens, la Vice-Première ministre et ministre du Budget et de la Protection de la consommation a reconnu, à l'occasion d'une question parlementaire, le « droit de divulgation et de plainte interne » (« *intern meldings- en klachtrecht* » dans la traduction) des fonctionnaires publics<sup>3057</sup>. Tout fonctionnaire a le droit de dénoncer les mauvaises pratiques dont il a connaissance au titulaire du canal de signalement qui lui paraît le plus capable de remédier aux mauvaises pratiques. Le choix du canal de signalement dépend de la nature et de la gravité des faits illicites. D'après la ministre, peut jouer ce rôle d'interlocuteur: « le chef hiérarchique direct, le directeur d'encadrement personnel et organisation, le directeur d'encadrement budget et contrôle de la gestion, le président du Comité de direction, le comité de sécurité et de santé, le comité de concertation de base et le conseiller en prévention ou encore la personne de confiance désignée dans le cadre de la législation sur la protection contre la violence et le harcèlement moral et sexuel au travail »<sup>3058</sup>.

Un tel raisonnement vaut *a fortiori* pour le travailleur du secteur privé soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion plus souple que le fonctionnaire public<sup>3059</sup>.

Si l'on s'accorde aujourd'hui à reconnaître au travailleur un droit général de dénonciation<sup>3060</sup>, il n'est cependant nullement à l'ordre du jour de cautionner la mise en place d'un système généralisé de dénonciation des faits constatés sur le lieu de travail. Alors que la chaîne de magasins *Casa* venait de créer une ligne téléphonique en vue d'inciter son personnel à dénoncer les agissements malhonnêtes de collègues<sup>3061</sup>, on a ainsi pu écrire que la mise en place par un employeur d'une telle ligne téléphonique pourrait être considérée comme illégale dès l'instant où une telle mesure fait peser une charge psychosociale injustifiée sur les travailleurs<sup>3062</sup>.

---

<sup>3056</sup> En ce sens, voy. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, p. 235 ; J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, p. 500.

<sup>3057</sup> Réponse donnée à la question de J. De Roeck du 29 novembre 2006, *Q. R.*, Sén., 2006-2007, n° 3-86, p. 9432.

<sup>3058</sup> Réponse donnée à la question de J. De Roeck du 29 novembre 2006, *Q. R.*, Sén., 2006-2007, n° 3-86, p. 9431.

<sup>3059</sup> Un tel raisonnement se dégage de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 64 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 56.

<sup>3060</sup> Sur la reconnaissance d'un droit de dénonciation au titre du droit à la liberté d'expression, voy. *infra* n°s 1069 et s.

<sup>3061</sup> D. VAN OSSEL, « La firme Casa incite ses employés à la délation », *RTBF.be*, 6 septembre 2012 (consulté le 10 octobre 2019).

<sup>3062</sup> J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, *op. cit.*, p. 510.

799. Comme nous l'avons annoncé, les travailleurs du secteur privé qui dénoncent des faits qui ne ressortent pas du champ d'application de la loi « bien-être » bénéficient, en l'absence d'une protection spécifique, de la protection établie en droit du travail contre le licenciement abusif. Plutôt que de dénoncer individuellement, en son nom propre, les faits, le travailleur dispose également de la faculté de se mettre sous la protection d'un délégué au Conseil d'entreprise (CE) ou au Comité pour la Prévention et la Protection au Travail (CPPT) qui supportera alors la responsabilité du signalement. Le travailleur pourrait également choisir de confier les faits illicites dont il a connaissance à une organisation syndicale. L'article 32<sup>duodecies</sup> de la loi « bien-être » admet en ce sens que les organisations syndicales puissent ester en justice dans les litiges qui concernent le signalement de faits de violence ou de harcèlement pour la défense des droits des personnes concernées.

Ceci étant, il faut mentionner que les syndicats n'ont pas encore accédés, dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, au rang de « chien de garde »<sup>3063</sup>, à la différence des organisations non gouvernementales. Le statut des syndicats dans le déconfinement des alertes est encore voilé par un certain nombre d'incertitudes et de spécificités propres à chaque État membre.

800. Les règles relatives au licenciement abusif doivent être lues à la lumière de l'annexe de la Charte sociale européenne révisée<sup>3064</sup> mais aussi de la jurisprudence *Guja*<sup>3065</sup> et de la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte.

Avant l'entrée en vigueur du « statut unique »<sup>3066</sup>, la jurisprudence en matière de licenciement abusif reposait quasi exclusivement, s'agissant des employés, sur la théorie de l'abus de droit. Le principe de l'exécution de bonne foi des conventions, consacré par l'article 1134, alinéa 3, du Code civil, interdit à une partie au contrat d'abuser, au préjudice de son cocontractant, des droits que la convention lui confère<sup>3067</sup>. L'exercice du droit de licencier devient de ce fait abusif quand il « dépasse manifestement les limites de l'exercice normal que ferait de ce droit un employeur prudent et diligent »<sup>3068</sup>.

---

<sup>3063</sup> P. DUCOULOMBIER, « 3 - Dans quelle mesure la Cour européenne des droits de l'homme protège-t-elle les droits des travailleurs ? » in *Les normes du travail : une affaire de personnes ?*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 221.

<sup>3064</sup> Annexe de la Charte sociale européenne révisée conclue au sein du Conseil de l'Europe le 3 mai 1996, *S.T.E.*, n° 163. Ratifiée par la Belgique le 2 mars 2004, l'annexe de la Charte sociale européenne révisée reproduit, pour rappel, la disposition contenue à l'article 5, c) de la Convention n° 158 de l'O.I.T. Ladite disposition énonce que « ne constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes ».

<sup>3065</sup> Pour une synthèse du droit de critique dans la jurisprudence belge à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, voy. spéc. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n° 3-4, pp. 356-361.

<sup>3066</sup> Loi du 26 décembre 2013 concernant l'introduction d'un statut unique entre ouvriers et employés en ce qui concerne les délais de préavis et le jour de carence ainsi que de mesures d'accompagnement, *M.B.*, 31 décembre 2013. Pour une analyse de cette loi, voy. J.-F. NEVEN & P.-P. VAN GEHUCHTEN, « La loi « statut unique » et les mesures d'accompagnement. Une vraie réforme du droit du congé, un pas vers la fin de la distinction des régimes « ouvriers » v. « employés » », *J.T.*, 2015, pp. 309-322.

<sup>3067</sup> Cass., 19 septembre 1983, *Pas.*, 1984, I, p. 55.

<sup>3068</sup> Cass., 12 déc. 2005, *J.T.T.*, 2006, p. 155.

À cet égard, il convient de noter que le juge belge a plusieurs fois rappelé qu'est considéré comme abusif le congé donné en représailles à une revendication légitime de l'employé<sup>3069</sup> ou en raison d'un comportement légitime de celui-ci<sup>3070</sup>, ou encore dans des circonstances qui révèlent l'intention de lui nuire<sup>3071</sup> ou qui mettent injustement en cause ses qualités professionnelles<sup>3072</sup>. En guise d'illustration, mentionnons l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Liège le 26 novembre 2012<sup>3073</sup>. Dans l'affaire portée à la connaissance du juge liégeois, un travailleur, alors directeur financier, se plaignait d'avoir été licencié suite à son signalement par courriel, auprès du directeur général, des irrégularités constatées dans les documents comptables rédigés sous le contrôle de ce dernier. Après s'être attaché à vérifier s'il entrait bien dans les attributions professionnelles du requérant de faire les constatations qu'il a relevées et de les divulguer<sup>3074</sup>, la Cour d'appel de Liège a jugé que la Société en cause, *Liège Airport*, n'avait « pas agi comme un employeur normalement prudent et avisé en répondant au courriel du 14 avril 2009, qui procédait d'une démarche légitime de Monsieur D.P., par la suspension immédiate et irrégulière de l'exécution de son contrat de travail, puis par le congé non motivé du 15 juin 2009, les motifs prétendument légitimes allégués a posteriori par la société n'étant pas avérés. Celle-ci, de la sorte, a exercé son droit de licencier de manière abusive »<sup>3075</sup>.

Des auteurs ont pu estimer qu'une telle appréciation semblait plus sévère que celle réalisée par la Cour européenne des droits de l'homme sous l'angle de l'article 10 de la Convention<sup>3076</sup>. La position décriée n'est pas propre au juge liégeois. La jurisprudence belge tolère d'autant plus la critique qu'elle relève des attributions liées à la fonction du travailleur, en particulier si la responsabilité de ce dernier risque d'être engagée si des irrégularités sont constatées<sup>3077</sup>. Dans le même temps, le travailleur qui exerce un poste à responsabilité est tenu de faire preuve de prudence dans les moyens employés pour diffuser sa critique<sup>3078</sup>.

On observe pourtant que la Cour des droits de l'homme tient indirectement compte, dans son appréciation, des attributions professionnelles du travailleur en quête d'une protection. D'une part, dans le cadre de l'appréciation des devoirs et responsabilités que comporte l'exercice de la liberté d'expression<sup>3079</sup> ; d'autre part, dans l'appréciation de la proportionnalité de la voie

---

<sup>3069</sup> C. trav. Liège, 24 sept. 1999, *R.R.D.*, 1999, p. 74.

<sup>3070</sup> Trib. trav. Anvers, 17 mars 1993, *Chr. D.S.*, 1996, p. 37.

<sup>3071</sup> C. trav. Bruxelles, 8 sept. 1993, *J.T.T.*, 1994, p. 80.

<sup>3072</sup> C. trav. Liège, 24 sept. 1990, *R.R.D.*, 1999, p. 74.

<sup>3073</sup> C. trav. Liège, 26 novembre 2012, *Chr. D.S.*, 2013, n° 4, pp. 209-212, note L. Rottiers.

<sup>3074</sup> C. trav. Liège, 26 novembre 2012, *Chr. D.S.*, 2013, n° 4, pp. 209-212, note L. Rottiers. Notons qu'il ressort de la jurisprudence belge que la critique est d'autant plus tolérée qu'elle relève des attributions liées à la fonction du travailleur (en ce sens, voy. not. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, p. 359). Comme nous l'avons noté dans la première partie de l'étude, les qualifications professionnelles du dénonciateur influent également sur sa crédibilité (voy. *supra* n° 252).

<sup>3075</sup> C. trav. Liège, 26 novembre 2012, *Chr. D.S.*, 2013, n° 4, p. 212.

<sup>3076</sup> En ce sens, voy. L. ROTTIERS, « La protection du sonneur de tocsin (whistleblower) enfin assurée par la jurisprudence belge », *Chr. D.S.*, 2013, n° 4, pp. 173-174 ; L. ROTTIERS, *Le sonneur de tocsin : ses origines, son évolution et ses implications en droit social belge*, Waterloo, Kluwer, 2012, p. 58.

<sup>3077</sup> Cour trav. Bruxelles, 8 janvier 2013, *Chr. D.S.*, 2014, p. 165, note Fr. Lambinet et S. Gilson. En ce sens, voy. aussi P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, p. 359.

<sup>3078</sup> P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, *ibidem*, p. 359.

<sup>3079</sup> Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010.

de signalement choisie. Le juge strasbourgeois prend effectivement en considération, dans ce cadre, l'existence d'une obligation de dénonciation à charge du requérant<sup>3080</sup>.

En revanche, il faut épingler que le juge belge a admis, dans une décision certes fort ancienne, que le licenciement pour motif grave d'un travailleur qui a dénoncé, spontanément<sup>3081</sup>, au fisc des fraudes fiscales commises par son employeur est régulier dans la mesure où le travailleur a, de la sorte, méconnu son obligation d'exécution de bonne foi de son contrat de travail<sup>3082</sup>. D'après Micheline Jamoulle, le respect de l'ordre public interdit qu'un fait constitutif d'une infraction, telle qu'une fraude fiscale, soit protégé sous le couvert de l'article 17, 3°, de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail<sup>3083</sup>. Ceci étant, l'auteure souligne que cette interprétation ne signifie pas, *a contrario*, que la révélation de tels faits ne pourrait pas être constitutive d'un motif grave justifiant le licenciement du travailleur en question comme l'illustre la décision précitée.

Bien que la doctrine continue de s'y référer<sup>3084</sup>, de telles considérations sont aujourd'hui fortement remises en question à la faveur du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale et de sa réception en droit. Lorsqu'il occupe plus de cinquante travailleurs, l'employeur sera dans un avenir proche tenu, au regard de la Directive sur les lanceurs d'alerte, de mettre en place un dispositif de dénonciation des fraudes fiscales, étant entendu qu'un tel dispositif interne est prolongé par un signalement externe, le cas échéant, auprès de l'administration fiscale.

801. Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2014, date d'entrée en vigueur de la convention collective de travail n° 109 du 12 février 2014<sup>3085</sup>, tout travailleur licencié, employé ou ouvrier, dispose désormais légalement du droit de connaître les motifs qui ont conduit son employeur à le licencier sachant que l'employeur qui licencie sur la base d'un motif manifestement déraisonnable commet un licenciement « abusif » (aujourd'hui qualifié de licenciement « manifestement déraisonnable »). Dans certaines circonstances, le travailleur qui aurait été licencié à la suite

---

<sup>3080</sup> Dans l'affaire *Heinisch*, la Cour a ainsi relevé que la requérante s'était adressée à de nombreuses reprises, mais en vain, à la direction de son entreprise, Vivantes, y compris par l'entremise de son avocat. De plus, elle avait indiqué craindre que l'absence de dénonciation ne mette en cause sa responsabilité pénale (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 74).

<sup>3081</sup> Comme le note Micheline Jamoulle, l'hypothèse où le travailleur est tenu de répondre à une demande de renseignements ne peut être analysée comme une méconnaissance du principe de bonne foi (M. JAMOULLE, « Contrat de travail et contrat d'emploi » in *R.P.D.B.*, Complément, Tome III, 1969, Bruxelles, Bruylant, n° 295, p. 595).

<sup>3082</sup> Cons. Prud'h. app. Gand, 9 décembre 1935, *Pand. Pér.*, 1936, p. 299.

<sup>3083</sup> M. JAMOULLE, *op. cit.*, p. 595. D'après l'article 17, 3°, de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail (*M.B.*, 22 août 1978), le travailleur a l'obligation « de s'abstenir, tant au cours du contrat qu'après la cessation de celui-ci: a) de divulguer les secrets de fabrication, ou d'affaires, ainsi que le secret de toute affaire à caractère personnel ou confidentiel dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de son activité professionnelle; b) de se livrer ou de coopérer à tout acte de concurrence déloyale ».

<sup>3084</sup> Voy. not. K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER & S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 150 ; C. BOULANGER & S. GILSON, « L'obligation de secret du travailleur : une « vie privée » de l'employeur ? » in *L'entreprise et le secret* (V. CASSIERS & S. GILSON), Bruxelles, Larcier, 2014, p. 108.

<sup>3085</sup> Sur les implications de cette nouvelle C.C.T., voy. not. L. PELTZER & E. PLASSCHAERT, « La motivation du licenciement des travailleurs : nouvelles règles pour tous les travailleurs depuis le 1<sup>er</sup> avril 2014 », *J.T.*, 2014, pp. 377-389.



d'une dénonciation devrait pouvoir introduire un recours pour licenciement manifestement déraisonnable sur la base de la convention collective de travail précitée<sup>3086</sup>.

Depuis l'entrée en vigueur du statut unique, la Cour d'appel de Bruxelles a jugé qu'était licencié de manière abusive « le travailleur qui dénonce des pratiques commerciales illégales – ou en tout cas dont la légalité n'est pas démontrée par l'employeur, se conformant ainsi à la politique anticorruption en place au sein du groupe, et qui est ensuite licencié au motif qu'il refuserait – refus infirmé par l'analyse factuelle – de participer à un plan d'action faisant suite à la plainte qu'il a déposée pour harcèlement. L'employeur a ainsi dépassé les limites de l'exercice normal que ferait un employeur prudent et diligent du droit de licencier et a détourné ce droit de sa finalité économique et sociale »<sup>3087</sup>.

802. En dehors du cadre de l'abus de droit et du statut unique, il importe de souligner que le juge belge a déjà fait une application explicite de la jurisprudence *Guja* dans le cadre de l'appréciation de la motivation d'un licenciement survenu suite à une dénonciation. Les faits à l'origine de l'affaire tranchée par la Cour du travail de Bruxelles le 3 décembre 2012 sont proches de ceux à l'origine de l'affaire *Heinisch*<sup>3088</sup>.

Après avoir dénoncé des faits de maltraitance d'enfants constatés sur son lieu de travail auprès de l'organisme de contrôle, *Kind en Gezin*, la requérante, employée d'une crèche, est licenciée sans indemnité ni préavis. Le juge bruxellois situe explicitement le problème de la dénonciation par un travailleur à l'aune de l'arrêt *Heinisch* rendu par la Cour européenne des droits de l'homme. À titre liminaire, il rappelle que le juge est tenu, dans l'appréciation du comportement d'un travailleur auteur d'une dénonciation, « d'effectuer la balance entre des droits et obligations ainsi que des intérêts opposés : d'une part, l'obligation de loyauté du travailleur envers son employeur et l'intérêt de celui-ci à ce que sa réputation et son fonctionnement ne soient pas mis en péril; d'autre part, le droit du travailleur à la liberté d'expression et l'intérêt général de voir cesser les faits dénoncés »<sup>3089</sup>. Le juge articule ensuite, à la lumière du cas d'espèce, chacun des critères de la jurisprudence élaborée par la Cour européenne des droits de l'homme en matière de « *whistleblowing cases* ».

Premièrement, la requérante a choisi la voie la plus indiquée et la moins dommageable pour son employeur en dénonçant les faits à l'autorité compétente pour surveiller le milieu d'accueil. Deuxièmement, les faits dénoncés transcendent la situation professionnelle de la requérante et concernent une question qui relève de l'intérêt général et de la protection de l'enfance. Troisièmement, les faits dénoncés peuvent être considérés comme authentiques : la véracité d'une partie des faits a été démontrée et l'employeur n'a pas démontré la fausseté des allégations. Quatrièmement, il ne ressort ni du dossier ni de la défense que la requérante aurait agi dans l'intention de nuire. Cinquièmement, il n'apparaît pas que l'employeur aurait subi des pertes économiques sans précédent. Ce dernier a pu s'expliquer lors de la visite de *Kind en*

---

<sup>3086</sup> En ce sens, voy. W. VAN EECKHOUTTE & V. NEUPREZ, « Chapitre III. Interdictions et limitations du droit de résiliation » in *Compendium Social. Droit du travail contenant des annotations fiscales. 2018-2019* (W. VAN EECKHOUTTE & V. NEUPREZ), Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2018, p. 2670.

<sup>3087</sup> C. trav. Bruxelles (4<sup>e</sup> ch.), 25 avril 2018, *J.L.M.B.*, 2019, p. 594 ; *J.T.T.*, 2019, pp. 11-15.

<sup>3088</sup> C. trav. Bruxelles (6<sup>e</sup> ch.), 3 décembre 2012, *J.T.T.* 2013, pp. 159-161; *Chr. D.S.*, 2014, n° 3, p. 171 (sommaire), note L. Rottiers.

<sup>3089</sup> C. trav. Bruxelles (6<sup>e</sup> ch.), 3 décembre 2012, *J.T.T.* 2013, p. 161.

*Gezin* en son établissement. Il s'ensuit que le licenciement pour motif grave, sans indemnité ni préavis, est injustifié.

Enfin, il convient encore de noter dans ce cadre qu'il ressort d'un arrêt de la Cour du travail de Liège de 2013 que le refus répété d'utilisation des canaux de signalement interne peut être constitutif d'un motif grave dès lors que le travailleur manque, de la sorte, à son devoir de loyauté, de réserve et de discrétion et fait preuve d'insubordination<sup>3090</sup>.

### *B. La dénonciation des atteintes à l'intégrité dans le secteur public*

803. À la différence du secteur privé, le secteur public peut compter sur l'existence d'un dispositif de dénonciation spécialement règlementé par la loi : en l'occurrence, la loi 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel (a)<sup>3091</sup>. Le dispositif de dénonciation établi par la loi du 15 septembre 2013 marque l'introduction de la logique du *whistleblowing* en droit belge (b). Le dispositif est accompagné d'une procédure échelonnée élaborée (c) et de mesures de protection (d).

#### *a) La genèse de la loi du 15 septembre 2013*

804. Eu égard aux obligations supranationales de la Belgique, la mise en place d'un dispositif exprès de dénonciation des soupçons de corruption s'avérait plus urgente dans ce secteur que dans le secteur privé dès lors que la liberté d'expression des fonctionnaires y est interprétée avec plus rigueur. D'après le principe « le droit de parler et l'obligation de parler », il est en effet interdit aux agents fédéraux de divulguer des faits relatifs, entre autres, à la sécurité du pays, à la protection de l'ordre public, aux intérêts financiers des pouvoirs publics, au secret médical et aux droits et libertés du citoyen »<sup>3092</sup>. Partant, le fonctionnaire ayant connaissance de faits de corruption pouvait être réticent à l'idée de parler dès lors que de tels faits pouvaient ressortir de la notion d'intérêts financiers des pouvoirs publics.

Concrètement, la loi du 15 septembre 2013 transpose partiellement, en droit belge, le dispositif de *whistleblowing* prévu par l'article 33 de la Convention des Nations Unies contre la corruption et l'article 9 de la Convention civile du Conseil de l'Europe relative à la corruption. Elle établit une procédure de dénonciation officielle des atteintes suspectées à l'intégrité commises au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel et prévoit un certain nombre de garanties, en faveur tant du dénonciateur que des personnes impliquées.

---

<sup>3090</sup> Cour trav. Liège (13<sup>e</sup> ch.), 11 juin 2013, *J.L.M.B.*, 2014, liv. 35, p. 1668. Sur la question, voy. not. Fr. LAMBINET & S. GILSON, « Quand le travailleur qui critique son employeur franchit-il le Rubicon? », *Chron. D.S.* 2014, liv. 3, pp. 169-171 ; P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, *ibidem*, pp. 354-358.

<sup>3091</sup> Loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013. Pour un commentaire de la loi du 15 septembre 2013, voy. spéc. G. VANDE WALLE, G. VYNCKIER & P. DE BAETS, « Melden en klokkenluiden: weten waar de klepel hangt », *Orde van de dag*, liv. 72, 2015, pp. 3-93.

<sup>3092</sup> Réponse donnée à la question de J. De Roeck, *Q. R.*, Sén., 2006-2007, n° 3-86, p. 9431.

Un tel mécanisme existait déjà en Flandre depuis longtemps<sup>3093</sup> ainsi qu'en communauté germanophone<sup>3094</sup>. Des avancées sont perceptibles à Bruxelles<sup>3095</sup> et en Wallonie<sup>3096</sup> mais aucun texte n'a été adopté à l'heure où nous écrivons. L'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte devrait cependant précipiter l'adoption d'un texte à ces deux niveaux de pouvoirs.

805. En protégeant les fonctionnaires fédéraux qui dénoncent des atteintes suspectées à l'intégrité, la loi du 15 septembre 2013 remédie partiellement aux insuffisances de l'article 29 du Code d'instruction criminelle qui institue le principe de dénonciation officielle sans prévoir comme corollaire une protection des fonctionnaires qui dénoncent.

La loi du 15 septembre 2013 et l'article 29 du Code d'instruction criminelle doivent donc être lus conjointement. L'article 18 de la loi du 15 septembre 2013 règle l'articulation entre les deux dispositions en insérant l'alinéa suivant à l'article 29 du Code d'instruction criminelle:

« Les fonctionnaires qui, sur la base de la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité dans une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, ont recours au système de dénonciation, sont dispensés de l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup> ».

806. Les travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi du 15 septembre 2013 marquent l'entrée du terme « lanceur d'alerte » dans le discours juridique<sup>3097</sup>. L'expression vise alors à traduire le terme néerlandais « *klokkenluiden* », qui lui-même a été pensé par le professeur hollandais Bovens, alors doctorant, pour traduire la figure américaine du « *whistleblower* ».

L'expression « *klokkenluiden* » est effectivement plus ancienne. Alors qu'un sénateur déplorait l'absence d'une réglementation pour les travailleurs qui souhaitent signaler des pratiques abusives au sein de leur entreprise ou de leur administration, l'expression « *klokkenluiden* » (alors traduite par l'expression « divulgation ») avait déjà été définie en 2007 par la Vice-Première ministre et ministre du Budget et de la Protection de la consommation, à la lumière du *whistleblowing* américain, comme « la divulgation par des membres du personnel (anciens ou actuels) de pratiques illégales, immorales ou non légitimes ».

---

<sup>3093</sup> Décret du 7 mai 2004 modifiant le décret du 7 juillet 1998 instaurant le service de médiation flamand, en ce qui concerne la protection de fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités, *M.B.*, 11 juin 2004.

<sup>3094</sup> Décret du 26 mai 2009 instituant la fonction de Médiateur pour la Communauté germanophone, *M.B.*, 7 octobre 2009.

<sup>3095</sup> Proposition de résolution relative à la protection des lanceurs d'alerte, Développements, *Doc.*, Rég. Brux.-Cap., 2017-2018, n° A-433/1. La résolution a été adoptée le 17 novembre 2017 (Résolution relative à la protection des lanceurs d'alerte, Résolution adoptée par le Parlement, *Doc.*, Rég. Brux.-Cap., 2017/2018, A-433/4).

<sup>3096</sup> « Enfin une protection pour les lanceurs d'alerte dans la fonction publique wallonne », Presse, 21 février 2019, disponible sur <https://gouvernement.wallonie.be/home/presse/publications/enfin-une-protection-pour-les-lanceurs-dalerte-dans-la-fonction-publique-wallonne.publicationfull.html> (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3097</sup> Rapport fait au nom de la Commission de l'intérieur, des affaires générales et de la fonction publique par MME. Bercy Slegers, à propos de : (i) Projet de loi relatif à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel ; (ii) Proposition de loi modifiant la loi du 22 mars 1995 instaurant les médiateurs fédéraux, en ce qui concerne la protection de fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités ; (iii) Proposition de loi modifiant la loi du 22 mars 1995 instaurant les médiateurs fédéraux, en ce qui concerne la protection de fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n° 53-2802/002, p. 10, § 11.

qui ressortent du contrôle de leur employeur, à des personnes ou des organisations susceptibles d'entreprendre des actions contre lesdites pratiques »<sup>3098</sup>.

Les expressions « lanceur d'alerte » et « *klokkenluiders* » ne percent toutefois pas dans la version finale du texte. La version française du texte renvoie à la « dénonciation » tandis que la version néerlandaise se réfère au « *melding* ».

Le choix linguistique opéré dans la traduction française a de quoi surprendre même si le choix est totalement justifié au regard de la réalité couverte. La dénonciation n'a en effet pas la cote en Belgique. Dans le rapport de la Commission « *Panama Papers* », les mots « information », « signalement », « déclaration » ont ainsi été préférés au terme « dénonciation » pour traduire le terme néerlandais « *melding* ». D'ailleurs, les autres mécanismes de *whistleblowing* que nous verrons n'ont plus été accueillis via la notion de dénonciation, mais via celles, plus neutre, de signalement, d'alerte et d'informateur.

Le Conseil des ministres a adopté en mai 2018 un avant-projet de loi visant à modifier la loi du 15 septembre 2013 de façon à optimiser la procédure de dénonciation eu égard à l'expérience des médiateurs fédéraux et du Bureau d'éthique et de déontologie administratives. L'amendement de la loi du 15 septembre 2013 a été adopté le 8 mai 2019<sup>3099</sup>. Si le verbe « dénonciation » a été débattu, il a finalement été maintenu dans l'intitulé de la loi. Ni le terme « *klokkenluiders* » ni celui de « lanceur d'alerte » n'a de plus été introduit à l'occasion de cet amendement.

### *b) La portée du dispositif de dénonciation*

807. Quoique la loi du 15 septembre 2013 vise à répondre aux obligations supranationales de la Belgique dans le domaine de la corruption, elle déborde de loin le domaine de la corruption et couvre, en vérité, la « bonne gouvernance » dans le domaine public. Sachant que l'« intégrité » vise le respect des normes et valeurs de la fonction publique, une atteinte à l'intégrité peut effectivement consister dans une infraction à la loi pénale (corruption ou détournement d'argent public) ou à la norme morale (gaspillage des ressources publiques d'une administration ou non-respect du temps de travail par exemple) ou encore dans un risque inacceptable pour la vie, la santé ou la sécurité des personnes ou pour l'environnement. L'article 2 de la loi du 8 mai 2019 est, par ailleurs, venu étendre la notion d'atteinte à l'intégrité à celle d'atteinte à l'intérêt général. Il ne fait donc plus de doute que le respect de la loi fiscale est aussi visé par la loi du 15 septembre 2013.

Ce débordement du champ de la légalité est parfaitement en phase avec l'apparition du phénomène des lanceurs d'alerte et le développement du *whistleblowing* comme outil de gestion des risques dans le cadre de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise. La dénonciation a désormais pour objet tant la violation de la loi que la violation d'une norme éthique ou d'un risque important. Une telle conception contraste fortement avec la conception traditionnelle de

---

<sup>3098</sup> Réponse donnée à la question de J. De Roeck du 29 novembre 2006, *Q. R.*, Sén., 2006-2007, n° 3-86, p. 9431. La définition proposée est celle de Marcia P. Miceli et Janet P. Near in « Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistle-blowing », *Personal Psychology*, 1985, Vol. 38, p. 525.

<sup>3099</sup> Loi du 8 mai 2019 modifiant la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 17 juin 2019.

la dénonciation limitée aux faits délictueux, provoquant de la sorte un changement de taille quant à la notion juridique de dénonciation.

808. À l'instar du *Public Interest Disclosure Act* britannique<sup>3100</sup>, la loi du 15 septembre 2013 détaille les infractions qui peuvent être concrètement signalées au moyen de la procédure de dénonciation. Le portail Internet du personnel fédéral (Fedweb) fournit une série d'exemples afin de faciliter l'utilisation du dispositif de dénonciation<sup>3101</sup>. Sont exclus du champ d'application de la la procédure de dénonciation officielle les cas déjà visés par d'autres législations, à savoir les cas de violence, d'harcèlement moral et sexuel au travail<sup>3102</sup> ainsi que les cas de discrimination<sup>3103</sup> et les prestations de service d'un service public (service des plaintes du service public et médiateur fédéral). Dans ces trois cas, l'auteur du signalement est en règle victime même si les faits de violence, de discrimination ou de harcèlement peuvent être la résultante d'une dénonciation<sup>3104</sup>. Il s'agit donc d'une plainte au sens formel. En pratique, il arrive cependant que la personne de confiance intégrité ou l'Ombudsman reçoive de telles plaintes. Ils sont alors censés les transmettre à l'organe compétent.

### *c) La procédure de dénonciation*

809. La procédure établie par la loi du 15 septembre 2013 comporte quatre phases : la dénonciation, l'examen préliminaire par la personne de confiance d'intégrité (ci-après : PCI), l'enquête et la protection temporaire.

Le fonctionnaire fédéral qui souhaite lancer une procédure de dénonciation doit introduire une demande d'avis préalable auprès de la PCI, ou du Centre Intégrité de l'Ombudsman fédéral (« Point de contact central » dans le texte de loi), le cas échéant<sup>3105</sup>. La demande est introduite en ligne via un formulaire<sup>3106</sup>.

Ceci étant, nous avons vu que le *whistleblowing* est en général présenté comme un dispositif de dénonciation complémentaire des dispositifs de gouvernance existants<sup>3107</sup>. Il s'ensuit que le fonctionnaire ayant connaissance d'agissements contraires à la loi du 15 septembre 2013 reste libre d'en référer à son supérieur fonctionnel ou hiérarchique conformément aux règles de

---

<sup>3100</sup> Sur le PIDA, voy. *supra* n° 606.

<sup>3101</sup> Fedweb, « Signaler une atteinte à l'intégrité : la procédure de dénonciation officielle », disponible sur [https://fedweb.belgium.be/fr/a\\_propos\\_de\\_l\\_organisation/administration\\_federale/mission\\_vision\\_valeurs/politique\\_federale\\_d\\_integrite/melding\\_van\\_een\\_integriteitsschending](https://fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/administration_federale/mission_vision_valeurs/politique_federale_d_integrite/melding_van_een_integriteitsschending) (consulté le 9 octobre 2018).

<sup>3102</sup> Article 32terdecies de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs lors de l'exécution de leur travail, *M.B.*, 18 septembre 1996.

<sup>3103</sup> Loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination, *M.B.*, 30 mai 2007.

<sup>3104</sup> Si la loi « bien-être » et la loi « anti-discrimination » réglementent le témoignage, autrement dit le signalement par un tiers, nous avons vu que le témoignage devait nécessairement être lié à une plainte de la victime pour bénéficier de la protection spéciale. Voy. *supra* n° 811.

<sup>3105</sup> Article 6, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 15 septembre 2013. Lorsqu'une atteinte suspectée à l'intégrité est dénoncée par un fonctionnaire de police, l'article 2 tel que modifié par la loi du 8 mai 2019 prévoit que les compétences conférées « aux médiateurs fédéraux sont exercées par le Comité permanent de contrôle des services de police visé par la loi organique du 18 juillet 1991 du contrôle des services de police et de renseignement et de l'Organe de coordination pour l'analyse de la menace ».

<sup>3106</sup> Le formulaire est disponible via le lien Internet suivant : [http://www.federaalombudsman.be/sites/1070.b.fedimbo.belgium.be/files/formulaire\\_demande\\_davis\\_prealable.pdf](http://www.federaalombudsman.be/sites/1070.b.fedimbo.belgium.be/files/formulaire_demande_davis_prealable.pdf) (consulté le 4 juillet 2019).

<sup>3107</sup> Voy. *supra* n° 128.

gouvernance classique<sup>3108</sup>. Le portail Internet du personnel fédéral promeut cependant le recours à la procédure de dénonciation officielle en avançant trois raisons : confidentialité de la procédure ; protection du dénonciateur et exemption de l'obligation de dénonciation prévue par l'article 29 du Code d'instruction criminelle<sup>3109</sup>.

810. En principe, chaque administration fédérale doit comporter au moins deux personnes de confiance « intégrité ». En pratique, les seize administrations fédérales ne comptent que douze PCI francophones et dix PCI néerlandophones<sup>3110</sup>.

Le Centre Intégrité de l'Ombudsman fédéral se compose, quant à lui, de quatre membres : deux francophones et deux néerlandophones<sup>3111</sup>. À l'origine, il ne se composait que de deux personnes. Sans préjuger de la qualité du travail effectué par le Centre Intégrité, qui a désormais fait ses preuves, il faut concéder que le fait que le traitement des dossiers soit possible avec quatre personnes montre le succès mitigé du dispositif d'alerte établi par la loi du 15 septembre 2013.

L'Ombudsman fédéral et son homologue flamand sont membres, aux côtés du Défenseur des Droits et de la *Huis voor Klokkenluiders*, du *European Integrity and Whistleblowing Authorities* (NEIWA) créé le 24 mai 2019 à La Haye. Ce réseau vise à permettre l'échange de connaissances et d'expériences entre autorités nationales, spécialement dans le contexte de la transposition de la Directive européenne sur les lanceurs d'alerte. La directive prescrit en effet la mise en place d'une ou plusieurs autorités chargées de réceptionner les signalements externes et de protéger les lanceurs d'alerte<sup>3112</sup>.

811. Au plus tard deux semaines après la date de réception de la demande d'avis préalable, la PCI ou le Centre Intégrité peut convoquer le fonctionnaire qui a demandé l'avis préalable afin qu'il explicite les éléments de la demande d'avis préalable<sup>3113</sup>.

Au plus tard huit semaines après la date de réception de la demande d'avis préalable, la PCI ou le Centre Intégrité communique, par écrit, son avis au fonctionnaire qui a demandé l'avis préalable<sup>3114</sup>. L'avis rendu fait office de filtre préalable.

Ce n'est qu'en cas d'avis favorable que la dénonciation peut être officiellement confirmée via le formulaire de confirmation de la dénonciation auprès du Centre Intégrité de l'Ombudsman fédéral.

D'après l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 15 septembre 2013, le fonctionnaire doit alors communiquer son choix entre :

---

<sup>3108</sup> Article 8 de la loi du 15 septembre 2013, précitée.

<sup>3109</sup> Accueil > À propos de l'organisation > À propos de l'administration fédérale > Mission, vision, valeurs > Politique fédérale d'intégrité > Signaler une atteinte à l'intégrité : la procédure de dénonciation officielle, disponible sur <https://fedweb.belgium.be> (consulté le 30 décembre 2019).

<sup>3110</sup> G. VANDE WALLE, « The Centre for Integrity: Five Years of Whistleblowing in Belgian Federal Public Services », *International Whistleblowing Research Network Conference*, Utrecht, 20 & 21 June 2019, actes à paraître.

<sup>3111</sup> G. VANDE WALLE, *idem*.

<sup>3112</sup> « Nieuws: Europees netwerk over integriteit en klokkenluiden », <https://huisvoorklokkenluiders.nl/nieuws/europees-netwerk-integriteit-en-klokkenluiden/> (consulté le 22 juin 2019).

<sup>3113</sup> Article 6, § 4, de la loi du 15 septembre 2013.

<sup>3114</sup> Article 6, § 6, de la loi du 15 septembre 2013.

« 1° une dénonciation publique, dans le cadre de laquelle il autorise, expressément et par écrit, les médiateurs fédéraux à divulguer son identité, ou

2° une dénonciation confidentielle, dans le cadre de laquelle les médiateurs fédéraux traitent l'identité du membre du personnel de manière confidentielle, la protègent au maximum et ne la révèlent à personne, dans les limites de la législation en vigueur, sans l'autorisation écrite expresse du membre du personnel concerné ».

Le signalement anonyme n'est pas interdit légalement. Dans les faits, on constate cependant que les signalements anonymes sont peu documentés et donc non susceptibles d'investigations<sup>3115</sup>.

812. Une fois l'atteinte confirmée, les membres du Centre Intégrité entament alors une enquête sur l'atteinte suspectée à l'intégrité. Dans ce cadre, ils sont tenus d'appliquer les principes généraux de bonne administration et de respecter les droits de la défense, de documenter et de justifier dûment et consciencieusement tout acte et toute décision et d'établir par écrit le mandat d'enquête sur l'atteinte suspectée à l'intégrité<sup>3116</sup>.

Ces garanties minimales sont essentielles car la procédure administrative peut prendre, à un moment donné, une tournure pénale en cas de communication des faits au Parquet<sup>3117</sup>.

813. À l'issue de l'enquête, le Centre Intégrité transmet le rapport écrit au responsable hiérarchique le plus élevé ou, s'il est impliqué, au Ministre dont relève l'autorité administrative fédérale ou le comité de gestion de l'institution publique concernée de sécurité sociale où a eu lieu l'atteinte suspectée à l'intégrité<sup>3118</sup>.

La décision finale – l'atteinte à l'intégrité a eu lieu ou non – est également communiquée aux fonctionnaires qui étaient associés à l'enquête ainsi qu'au fonctionnaire qui a dénoncé l'atteinte suspectée à l'intégrité (dénonciateur).

L'article 14, paragraphe 4, de la loi du 15 septembre 2013 organise par ailleurs la communication d'informations auprès du Parquet, établissant ce faisant une obligation de dénonciation :

« Lorsqu'une personne de confiance d'intégrité ou un médiateur fédéral estime, au cours de la procédure de dénonciation, qu'il dispose de suffisamment d'éléments pour pouvoir conclure qu'il a acquis la connaissance d'un crime ou d'un délit :

1° l'article 29 du Code d'instruction criminelle s'applique sans délai en ce qui concerne la personne de confiance d'intégrité. Celle-ci en informe par écrit le responsable hiérarchique le plus élevé de l'autorité administrative fédérale où a eu lieu le crime ou le délit suspecté. S'il apparaît toutefois suffisamment que le responsable hiérarchique le plus élevé de l'autorité administrative fédérale où a eu lieu le crime ou le délit suspecté y est impliqué, la personne de confiance en informe par écrit le ministre dont relève l'autorité administrative fédérale ou le comité de gestion de l'institution publique concernée de sécurité sociale, où a eu lieu le crime ou le délit suspecté ;

---

<sup>3115</sup> G. VANDE WALLE, *op. cit.*

<sup>3116</sup> Article 10, § 2, de la loi du 15 septembre 2013.

<sup>3117</sup> Article 14, § 4, de la loi du 15 septembre 2013.

<sup>3118</sup> Article 14, § 3, de la loi du 15 septembre 2013.

2° l'article 12 de la loi du 22 mars 1995 instaurant des médiateurs fédéraux s'applique sans délai en ce qui concerne le médiateur fédéral. Lorsqu'il apparaît à suffisance que le responsable hiérarchique le plus élevé de l'autorité administrative fédérale où a eu lieu le crime ou le délit suspecté est impliqué dans le crime ou le délit suspecté, le médiateur fédéral en informe par écrit le ministre dont relève l'autorité administrative fédérale ou le comité de gestion de l'institution publique concernée de sécurité sociale, où a eu lieu le crime ou le délit suspecté ».

*d) La protection du lanceur d'alerte*

814. Les membres du Centre Intégrité sont tenus d'assurer la protection du fonctionnaire qui dénonce de bonne foi une atteinte à l'intégrité conformément à la procédure fixée à l'article 8 de la loi du 15 septembre 2013. Au-delà de la bonne foi, la motivation n'est nullement prise en compte par le Centre Intégrité dès l'instant où le signalement porte sur une atteinte à l'intégrité telle que définie légalement<sup>3119</sup>.

La protection vaut contre une mesure ayant une conséquence préjudiciable pour les conditions ou les circonstances de travail. Par « mesure ayant une conséquence préjudiciable pour les conditions ou les circonstances de travail », qui découle de la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité, il faut entendre, entre autres : le licenciement, la résiliation anticipative, la mutation, une mesure d'ordre, une mesure disciplinaire, le refus d'un congé ou encore le refus d'une augmentation salariale<sup>3120</sup>.

La durée de la protection est fixée par arrêté royal. Elle est de minimum trois ans à dater de la clôture du rapport écrit de l'enquête ou d'une décision judiciaire définitive<sup>3121</sup>. La PCI est également protégée. Le délai de protection prend cours, quant à lui, à partir de la fin de sa fonction<sup>3122</sup>.

815. Dans les faits, la protection la plus efficace demeure la confidentialité<sup>3123</sup>. Sur son lieu de travail, le lanceur d'alerte peut en effet être la proie de représailles très diverses sur lesquelles le Centre Intégrité de l'Ombudsman fédéral n'a pas forcément d'emprise.

Au surplus, il faut souligner que si le Centre Intégrité de l'Ombudsman fédéral apporte un certain soutien au lanceur d'alerte, il ne peut prêter aucune assistance psychologique et ne renseigne le dénonciateur que du strict minimum quant au suivi apporté au signalement<sup>3124</sup>. Le dénonciateur n'est nullement impliqué dans l'investigation, il ne s'agit que d'un messenger. Il n'y a donc pas de commune mesure entre le Centre Intégrité et le Défenseur (français) des droits<sup>3125</sup>.

---

<sup>3119</sup> G. VANDE WALLE, *op. cit.*

<sup>3120</sup> Article 15, § 2, de la loi du 15 septembre 2013.

<sup>3121</sup> Article 15, § 2, alinéa 2, de la loi du 15 septembre 2013 tel que remplacé par la loi du 8 mai 2019.

<sup>3122</sup> Article 15, § 2, alinéa 2, de la loi du 15 septembre 2013 tel que remplacé par la loi du 8 mai 2019.

<sup>3123</sup> G. VANDE WALLE, *op. cit.*

<sup>3124</sup> G. VANDE WALLE, *ibidem*.

<sup>3125</sup> Sur les missions du Défenseur des droits, voy. *supra* n° 592.



### C. La dénonciation des infractions dans le secteur financier

816. Le secteur financier est sans conteste le secteur qui a été le plus bouleversé par l'avènement des lanceurs d'alerte. De nombreux textes européens imposent aux autorités nationales de contrôle des marchés financiers de mettre en place des dispositifs capables de recevoir et de traiter les signalements des lanceurs d'alerte<sup>3126</sup>. Ces textes renvoient tantôt au signalement des violations<sup>3127</sup>, tantôt à la notification de violations<sup>3128</sup>. Dans leur version anglaise, on retrouve l'expression « *reporting of infringements* ». Il n'empêche qu'ils se réfèrent sans l'ombre d'un doute au *whistleblowing*.

La législation applicable à l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et à la Banque nationale de Belgique (BNB) ont respectivement été modifiées par les lois du 31 juillet 2017<sup>3129</sup> et du 13 mars 2016<sup>3130</sup> en vue de rendre compte de la montée du phénomène des lanceurs d'alerte et, corrélativement, de l'institutionnalisation accrue de la dénonciation.

817. La pénétration du *whistleblowing* dans le secteur financier ne peut être comprise indépendamment de la reconfiguration de l'architecture du contrôle du secteur financier en Belgique (a). Ce préalable brièvement abordé, nous présentons les dispositifs de *whistleblowing* établis dans le cadre de trois législations essentielles: la législation financière en matière de surveillance prudentielle (b), la législation relative aux abus de marché (c) et enfin la législation anti-blanchiment (d)<sup>3131</sup>.

Dans la lignée du « *Structural Model* », ces trois législations donnent lieu à la mise en place de dispositifs d'alerte interne et externe. Suivant le modèle de l'« *Anti-Retaliation Model* », elles ne protègent toutefois que les informateurs (« *meldende persoon* ») externes, c'est-à-dire ceux qui s'adressent aux autorités de contrôle.

---

<sup>3126</sup> Voy. spéc. article 71 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive « bancaire »), *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013 ; articles 41, 44 et 46 de la directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (directive « solvabilité II »), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009. Voy. aussi l'article 73 de la directive n° 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers (directive MiFID II), *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014; article 99quinquies de la directive n° 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (refonte), *J.O.U.E.*, L 302, 17 novembre 2009; article 35 de la directive (UE) n° 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances (refonte), *J.O.U.E.*, L 26, 2 février 2016.

<sup>3127</sup> Article 32 du règlement relatif aux abus de marché, précité; article 35 de la directive (UE) n° 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances, précité.

<sup>3128</sup> Article 73 de la directive MiFID II, précité.

<sup>3129</sup> Loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017.

<sup>3130</sup> Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance (dite « loi Solvabilité II »), *M.B.*, 23 mars 2016.

<sup>3131</sup> Pour un aperçu complet des dispositifs de *whistleblowing* interne et externe dans le secteur financier, voy. S. COOLS, « Klokkenluiden bij de FSMA en de National Bank », *R.P.S. – T.R.V.*, 2018, liv. 7, pp. 656-678.

*a) L'architecture du contrôle du secteur financier*

818. L'architecture du contrôle des institutions financières a fortement évolué ces dernières années.

Depuis 2011, les institutions financières sont soumises à un double contrôle (« *Twin Peaks* ») exercé par la Banque nationale de Belgique (surveillance prudentielle)<sup>3132</sup> et l'Autorité des services et marchés financiers – FSMA (opérations de marché).

La surveillance des banques jugées « importantes » (« *significant* »)<sup>3133</sup> a toutefois été transférée depuis 2014 à la Banque centrale européenne. Cette dernière assure la supervision bancaire dans une perspective européenne en vue de rétablir la confiance dans le système bancaire européen, laquelle a sensiblement été ébranlée par la crise économique de 2008. On désigne parfois ce mécanisme de surveillance unique par l'expression « *Mountain Chain* »<sup>3134</sup>

Les banques « moins importantes » continuent, quant à elles, de tomber sous la surveillance des autorités nationales qui collaborent étroitement avec la BCE. De plus, le contrôle du respect de la législation anti-blanchiment incombe aux autorités nationales, tout comme celui relatif aux mécanismes particuliers, propre à la Belgique. Ces deux réglementations nous intéressent en ce qu'elles contribuent, de façon indirecte, à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et accordent une place privilégiée à l'obligation de dénonciation comme outil de connaissance des infractions financières.

819. La répartition des compétences octroyées respectivement à la Banque nationale de Belgique et à l'Autorité des services et marchés financiers est une question complexe en raison de la multitude de législations applicables au secteur financier.

Concrètement, on peut retenir, dans le cadre de la présente étude, que la BNB a, conformément aux articles 12*bis* et 36/2 de sa loi organique<sup>3135</sup>, pour mission :

- d'assurer le contrôle prudentiel des établissements de crédit, des entreprises d'investissement ayant le statut de société de bourse, des entreprises d'assurances, des

---

<sup>3132</sup> Le contrôle prudentiel a, tour à tour, été exercé depuis 1935 par la Commission bancaire (CB), la Commission bancaire et financière (CBF), la Commission bancaire, financière et des assurances (CBFA) et la Banque nationale de Belgique (BNB).

<sup>3133</sup> La BCE supervise actuellement 122 banques parmi les pays de la zone euro, lesquelles détiennent près de 82 % des actifs bancaires de la zone euro. Conformément à l'article 49, § 1<sup>er</sup>, du règlement (UE) n° 468/2014 de la Banque Centrale Européenne du 16 avril 2014 établissant le cadre de la coopération au sein du mécanisme de surveillance unique entre la Banque centrale européenne, les autorités compétentes nationales et les autorités désignées nationales (« règlement-cadre MSU »), *J.O.U.E.*, L 141, 15 mai 2014, la BCE a publié une liste reprenant les entités importantes soumises directement à sa surveillance. Cette liste (mise à jour le 16 mars 2015) est disponible sur [www.bankingsupervision.europa.eu/ecb/pub/pdf/intro\\_list\\_sse\\_lsi.fr.pdf?3192215d9245ef78dcdcfac1bcf8c475e](http://www.bankingsupervision.europa.eu/ecb/pub/pdf/intro_list_sse_lsi.fr.pdf?3192215d9245ef78dcdcfac1bcf8c475e) (consulté le 16 octobre 2018).

<sup>3134</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc., Ch.*, 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 141.

<sup>3135</sup> Loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique, dite « loi organique de la BNB », *M.B.*, 28 mars 1998.

entreprises de réassurance, des sociétés de cautionnement mutuel, des contreparties centrales, des organismes de liquidation, des organismes assimilés à des organismes de liquidation, des établissements de paiement, des établissements de monnaie électronique, des dépositaires centraux de titres, des organismes de support des dépositaires centraux de titres et des banques dépositaires ;

- de contrôler le respect par les établissements financiers susmentionnés de la législation anti-blanchiment.

Tant la législation financière que la législation anti-blanchiment prévoient un dispositif de *whistleblowing* externe. La BNB a cependant choisi de mettre en place une seule procédure de signalement externe. Il n'empêche que la protection des *whistleblowers* demeure régie par les législations respectives.

820. De son côté, la FSMA a, conformément aux articles 25 et 45 de la loi du 2 août 2002<sup>3136</sup>, pour mission de :

- veiller au respect de la législation sur les abus de marché ;
- de veiller au respect des règles visant la protection des intérêts des investisseurs ;
- de veiller au contrôle des institutions ou personnes agréées ou inscrites auprès de l'Autorité des services et marchés financiers (il s'agit de sociétés financières et d'intermédiaires financiers, notamment les fonds d'investissement, les organismes de placement collectif, les intermédiaires d'assurance, les planificateurs financiers indépendants, etc.)<sup>3137</sup> ;
- de veiller au respect par les institutions ou personnes agréées ou inscrites auprès de la BNB<sup>3138</sup> d'une série de législations spécifiques, notamment la loi bancaire et la loi « Solvabilité II ».

Le constat émis à propos de la BNB est ici applicable. Les trois catégories de législations mentionnées prévoient également un dispositif de *whistleblowing* externe. La FSMA – ou plutôt le législateur dans ce cas-ci – a cependant choisi de mettre en place une seule procédure de signalement externe. La protection des *whistleblowers* demeure néanmoins régie, en règle, par les législations respectives<sup>3139</sup>.

#### *b) Les dispositifs d'alerte « contrôle financier »*

821. Le respect de la législation financière donne lieu à des dispositifs de *whistleblowing* interne (i) et de *whistleblowing* externe (ii).

---

<sup>3136</sup> Loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 mai 2002.

<sup>3137</sup> Article 45, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, de la loi du 2 août 2002

<sup>3138</sup> Article 45, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, de la loi du 2 août 2002

<sup>3139</sup> Le législateur est toutefois intervenu, avec une loi du 2 mai 2019, en vue d'aligner les régimes de protection prévus en cas de dénonciation dans le secteur financier. Voy. *infra* n° 829.

i) Le *whistleblowing* interne

822. Depuis 2007, les établissements financiers sont tenus, en vertu d'une circulaire de la CBFA<sup>3140</sup>, de mettre en place des canaux permettant à leurs collaborateurs de faire part, de bonne foi, de préoccupations légitimes au sujet d'infractions significatives aux valeurs d'entreprise et aux codes de conduites internes ou au sujet de comportements contraires à l'éthique ou illégaux concernant des aspects relevant de la compétence et du contrôle de l'établissement<sup>3141</sup>. Une fois encore, le dispositif de dénonciation oscille donc entre légalité, licéité et moralité. La circulaire établit expressément cette obligation sous l'intitulé « Système d'alerte interne professionnelle (*whistleblowing*) ». Dans ce cadre, il peut être requis de mettre en place une procédure distincte des canaux hiérarchiques classiques, permettant de « porter des plaintes directement ou indirectement (médiateur, *compliance*, audit interne) à la connaissance de la direction (par exemple par l'intermédiaire du comité d'audit) »<sup>3142</sup>. Il est explicitement prévu que les collaborateurs (*whistleblowers*) qui agissent de bonne foi seront protégés contre toute mesure disciplinaire, directe ou indirecte, ou toute mesure similaire<sup>3143</sup>.

L'efficacité d'un tel système d'alerte suppose que des règles claires soient adoptées et portées à la connaissance des collaborateurs de l'établissement. La confiance dans le système implique également qu'un traitement approprié soit apporté aux signalements et que le respect de la législation relative à la vie privée et à la protection des données à caractère personnel soit assuré conformément aux orientations prises par les autorités compétentes (à savoir le Groupe de l'article 29 et la CPVP<sup>3144</sup>)<sup>3145</sup>.

Un tel dispositif d'alerte interne professionnelle est désormais obligatoire depuis l'adoption de la Loi bancaire<sup>3146</sup> qui transpose en droit belge la directive 2013/36<sup>3147</sup> et de la Loi Solvabilité II<sup>3148</sup> qui transpose en droit belge la directive 2009/138/CE<sup>3149</sup>.

Ces textes énoncent que les établissements de crédit et les entreprises d'assurance et de réassurance doivent disposer d'un système de gouvernance adéquat reposant sur un *système*

---

<sup>3140</sup> Si besoin est, précisons que les missions de la CBFA sont aujourd'hui en partie exercées par la FSMA. Sur l'architecture du contrôle des marchés financiers en Belgique, voy. *supra* n° 818.

<sup>3141</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA du 30 mars 2007 relative aux attentes prudentielles de la CBFA en matière de bonne gouvernance des établissements financiers, point 65, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>3142</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA, précitée, point 65.

<sup>3143</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA, précitée, point 65.

<sup>3144</sup> Sur ces orientations, voy. *infra* n°s 1183 et s.

<sup>3145</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA, précitée, point 66.

<sup>3146</sup> Article 21, § 1<sup>er</sup>, 8° de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse (dite « loi bancaire »), *M.B.*, 7 mai 2014.

<sup>3147</sup> Article 71 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive « bancaire »), *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013.

<sup>3148</sup> Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance (dite « loi Solvabilité II »), *M.B.*, 23 mars 2016.

<sup>3149</sup> Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (directive « solvabilité II »), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009.

*adéquat d'alerte interne* prévoyant entre autres un mode de transmission spécifique, indépendant et autonome, des infractions aux normes et aux codes de conduite de l'entreprise.

823. Il importe de souligner que ces derniers textes ne protègent pas expressément les informateurs qui procèdent à un signalement. En outre, la protection établie par la loi organique de la BNB que nous allons voir ne peut pas leur être étendue dans la mesure où elle ne s'applique qu'en cas de signalement (externe) auprès de la BNB. Les informateurs internes ne sont pas pour autant privés de protection puisqu'ils bénéficient de la protection établie par la Charte sociale révisée<sup>3150</sup>. De plus, la circulaire de la CBFA précitée prévoit que les collaborateurs (*whistleblowers*) qui agissent de bonne foi seront protégés contre toute mesure disciplinaire, directe ou indirecte, ou toute mesure similaire<sup>3151</sup>. La BNB a repris *in extenso* cette directive dans la circulaire coupole qui remplace la circulaire de la CBFA<sup>3152</sup>. La FSMA a, elle aussi, repris cette directive dans une circulaire adoptée dans le cadre de l'implémentation du dispositif d'alerte « abus de marché »<sup>3153</sup>.

ii) Le *whistleblowing* externe

824. La BNB a mis en place un dispositif d'alerte externe en vertu duquel toute personne peut signaler :

« tout manquement et infraction potentiel ou avéré aux dispositions des lois belges et règlements européens, en ce compris de toutes dispositions réglementaires prises pour leur application, relatives au statut et au contrôle des établissements financiers et à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, dont la Banque nationale de Belgique a pour mission d'assurer le contrôle »<sup>3154</sup>.

Le signalement se fait via un formulaire disponible sur son site Internet<sup>3155</sup>.

---

<sup>3150</sup> L'annexe de la Charte sociale européenne révisée reproduit, pour rappel, la disposition contenue à l'article 5, c) de la Convention n° 158 de l'O.I.T. Ladite disposition énonce que « ne constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes ». Voy. *supra* n° 622.

<sup>3151</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA, précitée, point 65.

<sup>3152</sup> Circulaire NBB 2016\_31 du 5 juillet 2016 relative aux attentes prudentielles de la Banque nationale de Belgique en matière de système de gouvernance pour le secteur de l'assurance et de la réassurance, telle que révisée le 13 septembre 2018, p. 67, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3153</sup> Circulaire FSMA\_2017\_21 du 24 novembre 2017, « Procédures internes appropriées permettant le signalement d'infractions », recommandation 2.1, p. 3, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3154</sup> Home > Supervision financière > Généralités > Signaler une infraction, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 15 octobre 2018). Voy. aussi Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc., Ch.*, 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 143.

<sup>3155</sup> Le formulaire est accessible à l'adresse suivante : [www.nbb.be/fr/supervision-financiere/generalites/signaler-une-infraction/formulaire-de-signalement-dune-infraction](http://www.nbb.be/fr/supervision-financiere/generalites/signaler-une-infraction/formulaire-de-signalement-dune-infraction). Les rubriques suivantes doivent être complétées : L'infraction que vous souhaitez signaler se rapporte à une institution sous contrôle ou autorité de contrôle ; De quelle institution / autorité de contrôle s'agit-il ? ; Quels faits souhaitez-vous rapporter ? Description des faits constitutifs de l'infraction suspectée - Quand et où les faits se sont-ils déroulés ? - Quelles sont les personnes concernées par ces faits ? ; Avez-vous signalé ces faits auprès de l'institution concernée ? Oui ou non ; Auprès de quelle institution travaillez-vous ? ; Quelle fonction y occupez-vous ? ; Vos coordonnées : Nom - Prénom - Rue + numéro - Code postal - Ville / Commune - E-mail - Numéro de téléphone.

La BNB n'est, en revanche, pas compétente pour recevoir des signalements relatifs à des manquements ou des infractions commis par des établissements de crédits, des compagnies financières holdings et des compagnies financières holdings mixtes relevant de la surveillance de la BCE en application du Règlement (UE) n°1024/2013 du Conseil du 15 octobre 2013 confiant à la BCE des missions spécifiques ayant trait aux politiques en matière de surveillance prudentielle des établissements de crédit. Ces signalements doivent être adressés directement à cette dernière.

La BNB n'est pas davantage compétente pour recevoir des signalements ayant trait à des manquements et infractions aux dispositions relatives à la protection du consommateur et à la surveillance des marchés financiers, ces dispositions relevant respectivement de la compétence de la FSMA et du SPF Économie qui ont tous deux mis en place un dispositif de signalement en ligne.

825. Comme nous l'avons annoncé, il faut distinguer, parmi les infractions qui peuvent être rapportées à la BNB, les infractions commises :

- d'un côté, par les établissements financiers soumis au contrôle de la BNB et soumis à la législation anti-blanchiment en application de l'article 85 de la loi du 18 septembre 2017 ;
- d'un autre côté, par les établissements financiers soumis au contrôle de la Banque en application de l'article 36/2 de la loi organique de la BNB<sup>3156</sup>.

826. La première catégorie est examinée dans la suite du présent point dans le cadre des dispositifs d'alerte « anti-blanchiment »<sup>3157</sup>. La deuxième catégorie est examinée dans les lignes qui suivent.

Parmi les réglementations applicables aux institutions financières et dont la BNB assure le contrôle, l'interdiction des mécanismes particuliers<sup>3158</sup> occupe une place importante dans l'arsenal de lutte contre la fraude fiscale. En effet, l'interdiction de mettre en place des mécanismes particuliers vise à empêcher que les intermédiaires des établissements de crédit et des entreprises d'investissement « posent des actes favorisant la fraude fiscale par des clients et ne se justifiant pas dans le cadre de l'exercice normal et correct de l'activité d'établissement de crédit ou d'entreprise d'investissement. Ces actes peuvent porter atteinte à la situation financière et à la réputation de l'établissement concerné, de sorte que les dispositions se justifient sous l'angle prudentiel »<sup>3159</sup>.

---

<sup>3156</sup> En l'occurrence, il s'agit à l'heure actuelle des établissements suivants : les établissements de crédit, les entreprises d'investissement revêtant le statut de société de bourse, les entreprises d'assurances, les entreprises de réassurance, les sociétés de cautionnement mutuel, les contreparties centrales, les dépositaires centraux de titres, les établissements qui soutiennent les dépositaires centraux de titres, les banques dépositaires les établissements de paiement et les établissements de monnaie électronique (Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3624/001, p. 24).

<sup>3157</sup> Sur les dispositifs d'alerte « anti-blanchiment », voy. *infra* n°s 845 et s.

<sup>3158</sup> Sur la notion de « mécanisme particulier », voy. *supra* n° 405.

<sup>3159</sup> Circulaire D1 97/9 de la CBF aux établissements de crédit du 18 décembre 1997 ; Circulaire D4 97/4 de la CBF aux entreprises d'investissement du 18 décembre 1997 ; toutes deux disponibles sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 3 novembre 2019).

Il découle du principe de spécialisation que les autorités de surveillance ne connaissent pas des questions d'ordre fiscal<sup>3160</sup>. Ni la BNB ni la FSMA ne sont des agents du fisc et encore moins leur bras armé<sup>3161</sup>. Elles ne sont par ailleurs compétentes que sur le territoire belge en vertu du principe de territorialité. Des tempéraments sont cependant prévus depuis 1935 en vue de lutter contre les « mécanismes particuliers » ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale par des tiers<sup>3162</sup>. Des tels tempéraments dénotent dans le paysage européen. Il ressort effectivement des auditions de la Commission parlementaire « *Panama Papers* » qu'il est tout à fait singulier en Europe pour une autorité de surveillance dans le secteur financier de disposer de compétences, même marginales, en matière fiscale<sup>3163</sup>.

827. Au sein du contrôle externe exercé par la BNB à propos des mécanismes particuliers, il convient de distinguer le volet administratif du volet pénal.

Sur le plan administratif, l'article 236, paragraphe 5, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit<sup>3164</sup> permet à la BNB de procéder à un redressement lorsqu'elle a connaissance d'un mécanisme particulier. Cette compétence s'inscrit dans le cadre du contrôle prudentiel exercé par la BNB qui vise à préserver la bonne santé financière des établissements soumis à son contrôle tout en préservant leur réputation. Cette compétence est soumise à trois conditions :

- « — le mécanisme doit présenter un lien évident avec la fraude fiscale dans le chef de tiers;
- l'initiative doit émaner de l'établissement financier lui-même, ou indiquer clairement que celui-ci y collabore activement;
- l'existence d'un caractère répétitif prouvé: un ensemble de comportements »<sup>3165</sup>.

828. Sur le plan pénal, il faut se tourner vers la loi organique de la BNB du 22 février 1998 et son article 36/4 qui instaure à charge de la Banque une obligation de dénonciation auprès des autorités judiciaires des « mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont elle assure le contrôle prudentiel, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans

---

<sup>3160</sup> L'article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque Nationale de Belgique énonce que « dans l'accomplissement de ses missions visées à l'article 12bis, la Banque ne connaît pas des questions d'ordre fiscal. Toutefois, elle dénonce aux autorités judiciaires les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale dans le chef de tiers mis en place par un établissement dont elle assure le contrôle prudentiel, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, dans le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales ». Voy. aussi l'article 327, § 5, du C.I.R. 92 (abrogé) ainsi que, s'agissant de la Commission bancaire et financière (CBF), l'article 38bis de l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs, *M.B.*, 10 juillet 1935, et, s'agissant de la CBFA, l'article 46 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002.

<sup>3161</sup> Audition du 14 juin 2016 du président de la FSMA (Jean-Paul Servais) par la Commission spéciale « *Panama Papers* » et du gouverneur de la Banque nationale de Belgique (Jan Smets), notes personnelles.

<sup>3162</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 134. Voy. aussi Projet de loi relatif au statut des banques, des caisses d'épargne privée, et de certains autres intermédiaires financiers, Rapport fait au nom de la commission des Finances, *Doc.*, Ch., 1974-75, n° 549/5, pp. 17-18.

<sup>3163</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 134.

<sup>3164</sup> Loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit, *M.B.*, 7 mai 2014.

<sup>3165</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 136.

le chef de ces établissements mêmes, en tant qu'auteur, coauteur ou complice, un délit fiscal passible de sanctions pénales ».

Pour rappel, l'article 35, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi organique de la BNB exonère explicitement la Banque, les membres de ses organes et de son personnel de l'obligation de dénonciation officielle établie par l'article 29 du Code d'instruction criminelle<sup>3166</sup>. Il s'ensuit que l'article 36/4 de la loi organique doit être examiné comme une *lex specialis* par rapport à l'article 29 du Code d'instruction criminelle<sup>3167</sup>.

Les conditions d'application de l'article 36/4 de la loi organique de la BNB sont plus strictes que celles de l'article 236, paragraphe 5, de la loi du 25 avril 2014 dès l'instant où elles se situent dans le champ pénal. Elles sont en outre au nombre de quatre :

« — l'existence d'un mécanisme particulier;

— la preuve ou à tout le moins des indices sérieux qu'il existe des infractions au droit fiscal passibles de sanctions pénales qui ont été commises dans le cadre du fonctionnement d'un mécanisme particulier;

— une fraude fiscale commise par le client;

— la complicité avérée de l'établissement à l'infraction commise par le client: en tant qu'auteur, coauteur ou complice »<sup>3168</sup>.

L'exigence d'une double incrimination (client + institution) s'expliquerait vraisemblablement par le respect du secret professionnel au sens de la directive 2013/36/UE (directive « bancaire ») précitée<sup>3169</sup>. Convenue avec la Commission européenne, cette exigence n'en rend pas moins l'application de l'article 36/4 excessivement difficile dans les faits. Et pour cause puisqu'il a été indiqué lors des auditions de la Commission parlementaire « *Panama Papers* » qu'aucun mécanisme particulier n'avait actuellement été dénoncé auprès du Parquet<sup>3170</sup>.

Une clarification législative serait indubitablement la bienvenue<sup>3171</sup>.

829. En sus des dispositifs de signalement, le droit bancaire prévoit également la protection des personnes qui dénoncent des faits protégés par la législation bancaire auprès de la BNB, à savoir les « informateurs ».

La loi organique de la BNB a été modifiée une première fois en 2016 de façon à protéger de toute conséquence personnelle néfaste les informateurs<sup>3172</sup>. Le nouvel article 36/7/1 de la loi

---

<sup>3166</sup> Sur cette exonération, voy. *supra* n° 742.

<sup>3167</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 136.

<sup>3168</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 137.

<sup>3169</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 137.

<sup>3170</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale », Annexe 3, précité, p. 137.

<sup>3171</sup> Un tel projet est sur la table du politique depuis la fin de l'année 2018. Le 30 novembre 2018, le Conseil des ministres a approuvé un avant-projet de loi relatif au devoir de dénonciation des mécanismes fiscaux particuliers par les autorités de contrôle du secteur financier (S. DELAFORTRIE & C. SPRINGAEL, « Dénonciation des mécanismes fiscaux particuliers par les autorités de contrôle du secteur financier », Communiqué de presse, *Press Center.org*, 30 novembre 2018). Fin de l'année 2019, le dossier n'avait pas enregistré d'avancées significatives.

<sup>3172</sup> Article 702 de la loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance (dite « loi Solvabilité II »), *M.B.*, 23 mars 2016.



organique de la BNB transpose l'article 71 de directive bancaire précitée<sup>3173</sup> qui s'inspire de la législation anti-discrimination, en l'occurrence, en Belgique, de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination.

Le nouvel article 36/7/1 a toutefois déjà été modifié par une loi du 2 mai 2019 en vue de mettre en place un régime de communication d'infractions et de manquements (*whistleblowing*) plus élaboré<sup>3174</sup> et d'aligner la protection sur celle accordée en cas de signalement à la FSMA de façon à offrir une protection équivalente en cas de signalement dans le secteur financier indépendamment de la législation concernée<sup>3175</sup>. Comme nous l'avons noté d'entrée de jeu<sup>3176</sup>, ces législations sont effectivement abondantes, ce qui peut décourager les potentiels lanceurs d'alerte.

830. Tel que modifié par la loi du 2 mai 2019, l'article 36/7/1, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi organique de la BNB dispose que « la personne qui a informé la Banque de bonne foi d'une infraction supposée ou avérée [à la législation bancaire dont elle assure le contrôle (surveillance prudentielle)], ne peut faire l'objet d'aucune action civile, pénale ou disciplinaire ni se voir imposer aucune sanction professionnelle, qui serait intentée ou prononcée en raison du fait qu'elle a procédé à ladite communication »<sup>3177</sup>. La BNB peut prononcer une sanction administrative à l'égard de l'établissement financier qui contreviendrait à l'interdiction de représailles.

L'informateur ne peut renoncer à la protection conférée par la loi organique. L'article 36/7/1, paragraphe 7, de la loi organique de la BNB prévoit que les clauses contractuelles qui prévoient une renonciation aux protections conférées par ledit article sont nulles. Une disposition similaire figure dans la législation anti-discrimination<sup>3178</sup> et dans la loi du 2 août 2002 qui prévoit un dispositif de signalement auprès de la FSMA<sup>3179</sup>.

La protection établie par la loi organique s'applique à toute personne. Si la protection s'applique avant tout aux personnes travaillant au sein d'un établissement financier dans le cadre d'une relation de travail (informateurs *sensu stricto*)<sup>3180</sup>, il se peut néanmoins que des personnes qui ne se trouvent pas dans les liens d'une relation de travail disposent d'informations utiles pour les autorités de contrôle<sup>3181</sup>. C'est pourquoi le législateur a décidé d'étendre la protection au-

---

<sup>3173</sup> Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive « bancaire »), *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013.

<sup>3174</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, *Développements, Doc., Ch.*, 2018-2019, n° 54-3624/001, p. 21.

<sup>3175</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, *Développements, Doc., Ch.*, 2018-2019, n° 54-3624/001, p. 22.

<sup>3176</sup> Sur l'architecture du contrôle financier, voy. *supra* n° 806.

<sup>3177</sup> Article 15 de la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions financières diverses, *M.B.*, 21 mai 2019.

<sup>3178</sup> Article 15 de la loi du 10 mai 2017 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination, *M.B.*, 30 mai 2017.

<sup>3179</sup> Article 69bis de la loi du 2 août 2002, précitée.

<sup>3180</sup> La filiation qui unit la législation anti-discrimination et l'article 36/7/1 de la loi organique de la BNB explique qu'il convient de comprendre la notion de relation de travail conformément à la signification qui lui est donnée à l'article 4, 1°, de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination (proposition de loi portant des dispositions financières diverses, *Développements*, précitée, p. 27).

<sup>3181</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, *Développements*, précitée, p. 23.

delà du cadre de la relation de travail (informateurs *sensu lato*). Il n'empêche que les informateurs dans les liens d'une relation de travail méritent une protection complémentaire en raison de la nature des représailles auxquelles ils peuvent être exposés et de l'importance des risques encourus<sup>3182</sup>.

La protection est toutefois conditionnée, conformément aux principes communs de *whistleblowing*, par le critère de la bonne foi étant entendu que l'informateur qui commet de bonne foi une erreur d'appréciation des faits ne doit pas être privé de la protection<sup>3183</sup>.

L'Exposé des motifs de la loi du 2 mai 2019 attire l'attention sur le fait qu'une telle erreur d'appréciation ne devrait pas porter préjudice à l'établissement financier mis en cause<sup>3184</sup>. Premièrement, l'informateur devrait dans un tel cas de figure en référer d'abord à sa hiérarchie. Le manque de certitude quant à l'illicéité de faits invite effectivement à la prudence. Deuxièmement, les faits rapportés auprès de la BNB sont examinés par un comité restreint de personnes soumises au secret professionnel. Troisièmement, de tels faits seront dans un tel cas classés sans que personne, à l'exception des enquêteurs de la BNB, n'aient connaissance de leur existence.

831. La protection prend, comme à l'accoutumée, la forme d'une immunité. L'article 36/7/1, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi organique de la BNB prévoit que la dénonciation à la BNB « n'est pas considérée comme violant une quelconque restriction à la divulgation ou la communication d'informations imposée par un contrat ou par une disposition légale, réglementaire ou administrative, et la responsabilité de la personne ayant procédé à une telle communication ne peut être aucunement engagée en raison d'avoir communiqué cette information ».

Comme nous l'avons vu, une telle disposition doit être examinée comme une « autorisation de la loi » au sens de l'article 458 du Code pénal. Cette autorisation ne bénéficie néanmoins pas aux avocats « qui effectuent une communication concernant des informations qu'ils ont reçues d'un de leurs clients ou obtenues sur un de leurs clients »<sup>3185</sup>. Cette exception se justifie « par l'importance fondamentale du secret professionnel des avocats pour assurer l'effectivité des droits de la défense de leurs clients »<sup>3186</sup>.

832. La confidentialité de l'identité de l'informateur est ensuite garantie<sup>3187</sup>. La confidentialité de l'identité de l'informateur représente effectivement, en marge des exigences tirées de la protection des droits fondamentaux, une mesure essentielle en ce qu'elle fait office de bouclier contre le risque de représailles. Il en découle que la Banque et les personnes participants à l'exercice de ses missions de contrôle ne peuvent informer l'auteur de la dénonciation des suites apportées aux informations communiquées. Une telle réserve peut néanmoins amoindrir l'efficacité du dispositif d'alerte comme nous le montrerons<sup>3188</sup>.

---

<sup>3182</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, pp. 27-28

<sup>3183</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 28.

<sup>3184</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 28.

<sup>3185</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 25.

<sup>3186</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 25.

<sup>3187</sup> Article 36/7/1, § 2, de la loi organique de la BNB.

<sup>3188</sup> Sur le droit du lanceur d'alerte à un retour d'informations, voy. spéc. *supra* n° 1219.

La confidentialité de l'identité de la personne mise en cause est également garantie en vertu du secret professionnel renforcé établi par l'article 35, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi organique de la BNB<sup>3189</sup>.

833. Les paragraphes 3 à 6 de l'article 36/7/1 de la loi organique de la BNB érige une protection complémentaire pour les personnes travaillant au sein d'un établissement financier. Conformément aux principes communs du *whistleblowing*, le lanceur d'alerte qui fait l'objet de représailles bénéficie d'un renversement de la charge de la preuve à l'encontre de son employeur pour autant qu'il puisse avancer « des arguments raisonnables permettant de penser que le traitement préjudiciable constitue des représailles consécutives à la communication qu'elle a effectuée »<sup>3190</sup>. Par analogie avec la législation anti-discrimination<sup>3191</sup> et le dispositif de signalement applicable à la FSMA<sup>3192</sup>, le renversement de la charge de la preuve s'applique pour autant que les mesures de représailles aient eu lieu pendant une période de douze mois à compter du signalement<sup>3193</sup>.

En cas de représailles, de discrimination ou d'autres types de mesure préjudiciable en lien avec le signalement, l'informateur dispose de deux voies de solution: d'une part, la réintégration au sein de l'établissement financier<sup>3194</sup>; d'autre part, l'indemnisation<sup>3195</sup>. La demande de réintégration peut être formulée par l'informateur ou par l'organisation représentative à laquelle il est affilié, c'est-à-dire son syndicat<sup>3196</sup>. En principe, elle doit être demandée préalablement à toute demande d'indemnisation. Il s'ensuit que la demande d'indemnisation n'est pas conçue comme une alternative mais comme un remède lorsque la demande de réintégration est refusée par l'employeur<sup>3197</sup>. L'indemnité s'ajoute aux indemnités dues en cas de rupture du contrat de travail.

En revanche, la loi organique de la BNB ne prévoit aucune mesure de soutien en faveur des lanceurs d'alerte. Le site Internet de la BNB confirme en ce sens que le dispositif de signalement ne vise pas « à fournir des avis, de l'aide aux victimes »<sup>3198</sup>. La clause précise également que le dispositif n'a pas pour objectif de verser « une quelconque récompense financière à la personne effectuant le signalement »<sup>3199</sup>. La BNB peut toutefois assister le lanceur d'alerte qui en fait la demande devant les instances administratives ou judiciaires appelées à connaître de mesures de

---

<sup>3189</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 26.

<sup>3190</sup> Article 36/7/1, § 4, de la loi organique de la BNB.

<sup>3191</sup> Article 17, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination, *M.B.*, 30 mai 2017.

<sup>3192</sup> Article 69bis, § 3, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002, précitée.

<sup>3193</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 29.

<sup>3194</sup> Article 36/7/1, § 5, de la loi organique de la BNB.

<sup>3195</sup> Article 36/7/1, § 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi organique de la BNB.

<sup>3196</sup> Par « organisation représentative », il y a en effet lieu d'entendre les organisations représentatives visées à l'article 30, 2° à 5°, de la loi du 10 mai 2007 tendant à lutter contre certaines formes de discrimination (Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, p. 30).

<sup>3197</sup> Lorsque la juridiction compétente a jugé que les mesures de représailles faisaient suite au signalement, l'article 36/7/1, § 6, alinéa 2, de la loi organique de la BNB dispense l'informateur de la demande préalable de réintégration. Voy. aussi l'article 36/7/1, § 6, alinéa 3, de la loi organique de la BNB.

<sup>3198</sup> Home > Supervision financière > Généralités > Signaler une infraction, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 15 octobre 2018).

<sup>3199</sup> Home > Supervision financière > Généralités > Signaler une infraction, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 15 octobre 2018).

représailles à l'encontre du lanceur d'alerte afin de confirmer son statut d'« informateur » au sens de la loi organique de la BNB<sup>3200</sup>.

834. Comme annoncé, la FSMA a elle aussi mis en place un dispositif de signalement externe. Celui-ci prolonge le dispositif d'alerte interne prévu en application de la loi « bancaire » et de la loi « solvabilité II ». Nous l'examinons toutefois dans le point suivant dès l'instant où il a été mis en place à l'occasion de l'implémentation du règlement sur les abus de marché.

*b) Les dispositifs d'alerte « abus de marché »*

835. Le législateur européen a pris le parti d'implémenter le *whistleblowing* américain, tel que conçu dans le *SOX Act* et le *Dodd-Frank Act*, en vue protéger l'intégrité du marché financier et la confiance du public dans les valeurs mobilières et les instruments dérivés à la suite de la crise économique<sup>3201</sup>.

L'article 32 du règlement n° 596/2014 sur les abus de marché prévoit ainsi la mise en place de dispositifs de *whistleblowing* interne (i) et de *whistleblowing* externe (ii)<sup>3202</sup>.

i) Le *whistleblowing* interne

836. L'article 14 de la loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers<sup>3203</sup> implémente en droit belge l'article 32, paragraphe 3, du règlement sur les abus de marché.

L'article 69<sup>ter</sup> de la loi du 31 juillet 2017 prévoit l'obligation de mettre en place des procédures internes appropriées permettant le signalement d'infractions potentielles ou réelles à la législation financière. Cette obligation s'applique aux deux catégories d'institutions soumises au contrôle financier de la FSMA<sup>3204</sup> :

---

<sup>3200</sup> Article 36/7/1, § 2, de la loi organique de la BNB.

<sup>3201</sup> Sur le *SOX Act* et le *Dodd-Frank Act*, voy. *supra* n°s 688 et s.

<sup>3202</sup> Article 32 du règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014. Voy. aussi directive d'exécution (UE) 2015/2392 de la Commission du 17 décembre 2015 relative au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne le signalement aux autorités compétentes des violations potentielles ou réelles dudit règlement, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015 ; règlement d'exécution (UE) n° 2016/378 de la Commission du 11 mars 2016 définissant des normes techniques d'exécution concernant la date, le format et le modèle de présentation des notifications à adresser aux autorités compétentes conformément au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil, *J.O.U.E.*, L 72, 17 mars 2016 ; règlement d'exécution (UE) n° 2018/292 de la Commission du 26 février 2018 définissant des normes techniques d'exécution concernant les procédures et les formulaires à utiliser pour l'échange d'informations et l'assistance entre autorités compétentes conformément au règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil sur les abus de marché, *J.O.U.E.*, L 55, 27 février 2018.

<sup>3203</sup> Loi du 31 juillet 2017 modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/54/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, *M.B.*, 11 août 2017.

<sup>3204</sup> Sur l'architecture du contrôle du secteur financier, voy. *supra* n° 807.

- les institutions ou personnes agréées ou inscrites auprès de la FSMA ;
- les institutions ou personnes agréées ou inscrites auprès de la BNB pour autant que leurs activités soient également soumises au contrôle de la FSMA.

La législation financière ne se cantonne pas à la réglementation sur les abus de marché. La disposition va donc au-delà du prescrit du règlement sur les abus de marché puisqu'elle vise à instaurer un système de dénonciation permettant le signalement de toute infraction potentielle ou réelle aux réglementations financières dont la FSMA assure le contrôle<sup>3205</sup>.

837. La protection dont disposent les informateurs « internes » est semée d'incertitudes dès l'instant où tant l'Exposé des motifs de la loi du 31 juillet 2017 que la circulaire de la FSMA pertinente soulignent que la protection des informateurs ne vaut que pour les informateurs qui signalent de bonne foi une infraction à la FSMA<sup>3206</sup>. Il est vrai que la protection des informateurs internes n'est pas expressément garantie par l'article 32, paragraphe 3, du règlement sur les abus de marché. Elle n'est par ailleurs pas prévue par le *Dodd-Frank Act* qui a servi de source d'inspiration au règlement européen<sup>3207</sup>. Quoi qu'il en soit, la protection des informateurs internes est garantie sur la base de la Charte sociale révisée<sup>3208</sup> ainsi que sur la base des principes établis par la Cour européenne des droits de l'homme dans son arrêt *Guja*. La FSMA recommande du reste, par une circulaire de 2017, de protéger les informateurs internes contre des mesures préjudiciables consécutives ou liées à leur signalement en vue de garantir l'efficacité du mécanisme<sup>3209</sup>.

#### ii) Le *whistleblowing* externe

838. L'article 13 de la loi du 31 juillet 2017 précitée implémente en droit belge l'article 32, paragraphe 1<sup>er</sup>, du règlement relatif aux abus de marché. Ce texte s'inspire lui aussi du *Dodd-Frank Act*.

La procédure de signalement et les règles de protection des informateurs sont ici similaires à celles applicables à la Banque nationale de Belgique dans la mesure où elles les ont inspirées.

---

<sup>3205</sup> Circulaire FSMA\_2017\_21 du 24 novembre 2017 « Procédures internes appropriées permettant le signalement d'infractions », p. 2, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 3 novembre 2019). Voy. aussi P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *Financieel Forum/Bank-en financieel recht*, 2018, n° 1, p. 55.

<sup>3206</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2504/001, p. 29 ; Circulaire FSMA\_2017\_21, précitée, p. 3.

<sup>3207</sup> Sur cette lacune, voy. *supra* n° 560.

<sup>3208</sup> L'annexe de la Charte sociale européenne révisée reproduit, pour rappel, la disposition contenue à l'article 5, c) de la Convention n° 158 de l'O.I.T. Ladite disposition énonce que « ne constituent pas des motifs valables de licenciement notamment : (...) c) le fait d'avoir déposé une plainte ou participé à des procédures engagées contre un employeur en raison de violations alléguées de la législation, ou présenté un recours devant les autorités administratives compétentes ». Voy. *supra* n° 622.

<sup>3209</sup> Circulaire FSMA\_2017\_21, précitée, recommandation 2.1, p. 3.

C'est pourquoi nous les évoquons plus sommairement et renvoyons, pour le surplus, à ce qui a été dit plus haut par rapport au dispositif de signalement à la BNB.

839. L'article 69*bis*, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, tel que modifié par l'article 13 de la loi du 31 juillet 2017, impose à la FSMA de mettre en place « des mécanismes efficaces pour permettre le signalement, à la FSMA, des infractions potentielles ou réelles aux règles visées à l'article 45 ».

Par symétrie avec le *whistleblowing* interne, la disposition dépasse ici aussi les attentes du législateur européen puisqu'elle vise à instaurer un système de dénonciation permettant le signalement à la FSMA de toute infraction potentielle ou réelle aux réglementations financières dont la FSMA assure le contrôle<sup>3210</sup>. L'objectif poursuivi par le législateur est de garantir une protection transversale, dans le respect du principe constitutionnel d'égalité, aux informateurs qui s'adressent à la FSMA indépendamment de la législation financière en cause<sup>3211</sup>.

Dans le domaine fiscal, ce dispositif devrait donc permettre au personnel des entreprises réglementées soumises au contrôle de la FSMA de lui signaler les comportements non conformes à l'obligation de prévenir les mécanismes particuliers ayant pour but ou pour effet de favoriser des opérations de fraude fiscale ou aux prescriptions de la législation anti-blanchiment, spécialement l'obligation de vigilance et de déclaration<sup>3212</sup>.

840. L'article 69*bis*, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 3, de la loi du 2 août 2002 tel qu'inséré par la loi du 31 juillet 2017 reconnaît à la FSMA un pouvoir réglementaire lui permettant de détailler les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalements. La FSMA a adopté le 5 septembre 2017 un règlement qui précise les procédures à respecter en cas de signalement d'infraction à la législation financière<sup>3213</sup>.

En application de ce règlement, la FSMA a désigné en son sein les membres du personnel spécialisés dans le traitement des signalements. Ils sont spécialement formés à cet effet<sup>3214</sup>. Sur une section distincte de son site Internet, la FSMA s'engage à mentionner toutes les informations utiles pour la réception et le traitement des signalements<sup>3215</sup>.

---

<sup>3210</sup> P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, *op. cit.*, p. 55.

<sup>3211</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2504/001, p. 28.

<sup>3212</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 143.

<sup>3213</sup> Règlement du 5 septembre 2017 de l'Autorité des services et marchés financiers précisant les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalement d'infractions, approuvé par l'arrêté royal du 24 septembre 2017 portant approbation du règlement de l'Autorité des services et marchés financiers précisant les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalement d'infractions, *M.B.*, 28 septembre 2017.

<sup>3214</sup> Article 3 du règlement du 5 septembre 2017, précité.

<sup>3215</sup> Article 4 du règlement du 5 septembre 2017, précité.

La FSMA a mis en place des canaux spécifiques de communication, indépendants et autonomes, capables de conserver l'identité du lanceur d'alerte confidentielle<sup>3216</sup>. Divers modes de communication sont possibles : tant par écrit (format papier ou électronique), que par téléphone ou en personne au cours d'un rendez-vous avec un membre spécialisé de la FSMA. Il est spécifié que la conversation téléphonique ou *de visu* n'est pas enregistrée.

La FSMA a lancé le 28 septembre 2017 le « Point de Contact Lanceurs d'alerte » afin de permettre aux lanceurs d'alerte de lui signaler les infractions à la législation financière dont elle contrôle le respect. La FSMA précise que le lanceur d'alerte peut s'adresser directement au « Point de Contact Lanceurs d'alerte ». Celui-ci doit cependant avoir eu la possibilité de dénoncer les faits en interne conformément aux directives financières et bancaires<sup>3217</sup>.

841. À côté de la mise en place de canaux spécifiques de signalement, l'instauration d'un système de *whistleblowing* requiert de protéger les personnes qui utilisent de bonne foi ces canaux de signalement. Il ressort de l'Exposé des motifs de la loi du 31 juillet 2017 que le régime de protection est le produit d'influences multiples<sup>3218</sup>, s'inspirant de l'article 36/7/1 de la loi organique de la BNB précitée, de l'article 32 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, aujourd'hui abrogée et remplacée par la loi du 18 septembre 2017<sup>3219</sup>, de l'article 32*tredecies* de la loi du 4 août 1996 relative au bien-être des travailleurs ainsi que du régime de protection des fonctionnaires qui dénoncent des atteintes à l'intégrité sur pied de la loi du 15 septembre 2013.

Le dispositif de protection prend donc sans surprise la forme d'une immunité. L'article 69*bis*, paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 énonce ainsi que « la personne qui effectue de bonne foi un signalement visé au paragraphe 1<sup>er</sup> ne peut faire l'objet d'aucune action civile, pénale ou disciplinaire ni se voir imposer aucune sanction professionnelle, qui serait intentée ou prononcée en raison du fait qu'elle a procédé audit signalement ». L'article 69*bis*, paragraphe 2, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 exclut expressément de la protection les avocats qui effectuent un signalement portant sur des informations qu'ils ont reçues d'un de leurs clients ou obtenues sur un de leurs clients<sup>3220</sup>.

Tout comme la protection établie par la loi organique de la BNB, la protection établie par la loi du 2 août 2012 « ne vaut pas uniquement pour les informateurs qui signalent une infraction au

---

<sup>3216</sup> Article 11 du règlement du 5 septembre 2017, précité.

<sup>3217</sup> Sur l'obligation des intermédiaires de mettre en place des canaux de signalement interne, voy. la circulaire FSMA\_2017\_21, précitée.

<sup>3218</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2504/001, pp. 30-33.

<sup>3219</sup> Cette disposition protégeait les personnes tenues de procéder à une déclaration à la CTIF (obligation de dénonciation). Voy. *supra* n° 800.

<sup>3220</sup> La justification est évidemment la même que dans le cadre du dispositif de signalement à la BNB et réside dans la nature particulière du secret professionnel attaché à la profession d'avocat (Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002, Exposé des motifs, précité, p. 31).

sein de l'organisation dans laquelle ils travaillent, mais s'applique de manière générale à tous les informateurs »<sup>3221</sup>. En ce sens, le règlement du 5 septembre 2017 définit la notion d'« informateur » comme une « personne qui signale à la FSMA une infraction potentielle ou réelle aux règles visées à l'article 45 de la loi du 2 août 2002 »<sup>3222</sup>.

Le site Internet de la FSMA sème toutefois le doute, indiquant que le « Point de Contact Lanceurs d'alerte » est accessible à « toute personne (salarié permanent ou temporaire, interne ou externe, ou collaborateur indépendant, membre du personnel statutaire, stagiaire ...) qui constate des infractions potentielles ou réelles à la législation financière dont la FSMA contrôle le respect »<sup>3223</sup>.

Conformément aux principes communs de *whistleblowing*, l'informateur est donc protégé des représailles dont il ferait l'objet du fait de son signalement. La protection ne vaut, cependant, que lorsque le signalement a lieu auprès de la FSMA dans le respect des conditions légales. Le lanceur d'alerte qui dénoncerait les faits à la presse antérieurement, simultanément ou postérieurement, perdrait donc le bénéfice de sa protection<sup>3224</sup>.

Dans le prolongement de cette protection, le lanceur d'alerte victime de représailles bénéficie, comme de coutume en matière de *whistleblowing*, d'un renversement de la charge de la preuve. Il appartient alors à l'employeur de démontrer que la mesure considérée comme une mesure de représaille n'est ni consécutive ni liée au signalement de l'infraction<sup>3225</sup>.

842. L'informateur est invité à transmettre une documentation détaillée à l'appui de son signalement. Il est notamment tenu de transmettre, s'il en a connaissance, le nom et la fonction de la personne faisant l'objet du signalement<sup>3226</sup>. Les membres du personnel spécialisé de la FSMA peuvent demander au lanceur d'alerte, s'il a fourni son identité, de clarifier les informations transmises<sup>3227</sup>. Ici encore, le « signalement » est donc une dénonciation qui ne dit pas son nom.

À l'instar de la CTIF et de la BNB, la FSMA est soumise à une obligation de secret professionnel renforcée. Les faits confidentiels confiés par le biais du dispositif d'alerte ne peuvent être révélés que dans de rares circonstances énumérées à l'article 74, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002. Eu égard à ce secret professionnel, la FSMA, à l'instar de la BNB et de la CTIF, ne peut fournir un suivi détaillé auprès du lanceur d'alerte. Celui-ci pourra néanmoins être informé du suivi si une publicité est conférée par la FSMA sur son site Internet<sup>3228</sup>.

La publicité peut représenter en soi une sanction dès lors qu'elle est susceptible d'entâcher la réputation de l'institution financière en cause. En application des articles 36, 36*bis* et 37 de la

---

<sup>3221</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002, Exposé des motifs, précité, p. 31.

<sup>3222</sup> Article 2, 3°, du règlement du 5 septembre 2017, précité.

<sup>3223</sup> Home > Professionnels > Thèmes > Signalements d'infractions > Point de contact Lanceurs d'alerte, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 29 octobre 2019)

<sup>3224</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002, Exposé des motifs, précité, p. 39. Voy. aussi P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *Financieel Forum/Bank-en financieel recht*, 2018, n° 1, p. 55.

<sup>3225</sup> Article 69*bis*, § 3, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 tel qu'inséré par l'article 13 de la loi du 31 juillet 2017.

<sup>3226</sup> Article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, du règlement du 5 septembre 2017, précité.

<sup>3227</sup> Article 6, alinéa 2, du règlement du 5 septembre 2017, précité.

<sup>3228</sup> Article 10 du règlement du 5 septembre 2017, précité.



loi du 2 août 2002, la FSMA a adopté une politique de communication proche du *Naming & Shaming*<sup>3229</sup>. Cette politique consiste à mentionner sur le compte Twitter de la FSMA (@FSMA\_info) les montants payés par les établissements soumis au contrôle et sanctionnés par ladite autorité. Le 11 octobre 2018, on pouvait ainsi lire, sur l'écran d'accueil du site Internet de l'autorité de surveillance : « Fidea SA paie 75.000 EUR dans le cadre d'un #règlement #transactionnel #FSMA #sanction #autoritédecontrôle... <https://t.co/EQ76flvMuu> »; « IRP Telenet paie 50.000 EUR dans le cadre d'un #règlement #transactionnel #FSMA #sanction #autoritédecontrôle... <https://t.co/Xd6XeIXbBN> ».

Du reste, il convient d'attirer l'attention sur le fait que le dispositif d'alerte « abus de marché » ne contient pas de système d'intéressement même si l'article 32, paragraphe 4, du règlement relatif aux abus de marché donne aux États membres la faculté d'octroyer des récompenses financières en vue d'asseoir l'efficacité du dispositif d'alerte<sup>3230</sup>.

Nous reviendrons sur cette question essentielle que constitue l'octroi de récompenses au lanceur d'alerte dans la troisième partie de l'étude<sup>3231</sup>. L'approche adoptée par le législateur belge est en effet étroitement liée au rejet ancestral de la délation qui caractérise notre tradition juridique.

843. Depuis la création du « Point de contact Lanceurs d'alerte », la FSMA a reçu de nombreux signalements. Dans son Rapport 2018, l'organisation indique que la plupart de ces signalements ont été reçus par le biais du formulaire électronique disponible sur son site Internet.

Le Rapport annuel de 2018 précise qu'une partie des signalements étaient anonymes, mais il ne donne pas de détails quant à la nature de ces signalements<sup>3232</sup>. À cet égard, il faut noter que l'article 5 du règlement du 5 septembre 2017 précité autorise effectivement le signalement anonyme « si l'informateur le souhaite ». La dénonciation anonyme est un sujet de discussion houleux en doctrine sur lequel nous reviendrons dans la troisième partie de l'étude vu ses accointances avec le thème de la délation<sup>3233</sup>. L'hostilité générée par l'anonymat est habituelle et repose sur l'idée que l'anonymat pourrait encourager les signalements abusifs et/ou méchants<sup>3234</sup>. Si l'histoire nous a montré que le danger était bien réel, le risque se réalise néanmoins peu en pratique, du fait des risques importants que prennent les lanceurs d'alerte, lesquels ont été considérablement médiatisés ces dernières années<sup>3235</sup>. Il n'empêche qu'il n'aurait pas été inutile de rappeler, comme le préconise la Directive sur les lanceurs d'alerte, que les dénonciations abusives seront sanctionnées par des sanctions appropriées<sup>3236</sup>. Mais il

---

<sup>3229</sup> Selon la même approche de *Naming & Shaming*, l'article 36/30 de la loi organique de la BNB permet à la Banque de rendre publique la défaillance des organismes de liquidation qui ne se conforment pas à ses injonctions.

<sup>3230</sup> Une telle faculté était pourtant prévue dans le projet de loi initial, à l'article 69bis, paragraphe 4. Notons qu'une telle faculté est également prévue par l'article 41, § 3, du règlement (UE) 2017/1129 du Parlement européen et du Conseil 14 juin 2017 concernant le prospectus à publier en cas d'offre au public de valeurs mobilières ou en vue de l'admission de valeurs mobilières à la négociation sur un marché réglementé, et abrogeant la directive 2003/71/CE (*J.O.U.E.*, L 168, 30 juin 2017). Elle n'a toutefois pas été accueillie en droit belge.

<sup>3231</sup> Sur la rétribution du lanceur d'alerte, voy. *infra* n°s 948 et s.

<sup>3232</sup> FSMA, Rapport annuel 2018, p. 52, disponible sur [www.fsma.be](http://www.fsma.be) (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3233</sup> Sur le « problème » de l'anonymat, voy. *infra* n°s 956 et s.

<sup>3234</sup> Voy. not. par rapport précisément au signalement à la FSMA : P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *Financieel Forum/Bank-en financieel recht*, 2018, n° 1, p. 64.

<sup>3235</sup> D'après nos informations, les dénonciations anonymes sont par ailleurs souvent peu documentées et donc non susceptibles de donner lieu à une investigation.

<sup>3236</sup> En faveur de telles sanctions, voy. not. P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, *op. cit.*, p. 64.

est vrai que le Code pénal sanctionne déjà la dénonciation lorsqu'elle est fausse ou vise exclusivement à nuire<sup>3237</sup>.

La FSMA renseigne sur son site Internet la législation financière dont elle contrôle le respect afin d'orienter au mieux le lanceur d'alerte vers l'instance appropriée. Il peut cependant arriver que la FSMA reçoive des signalements pour lesquels elle n'est pas compétente. Elle renvoie alors le dénonciateur vers les autorités compétentes, spécialement la BNB, le SPF Finances et le SPF Économie<sup>3238</sup>. Si nous avons vu que le SPF Finances n'avait pas mis en place de Point de contact exprès pour réceptionner les dénonciations fiscales, nous avons noté que la BNB et le SPF Économie s'étaient eux attelés à la tâche. La FSMA, la BNB et le SPF Économie veillent par ailleurs à mentionner leur existence respective et leur champ de compétences sur leur site Internet respectif.

844. En marge du système proprement dit de *whistleblowing*, la FSMA a mis en place un « point de contact auquel les consommateurs peuvent adresser des questions, des plaintes, des informations et des suggestions »<sup>3239</sup>.

En 2017, la FSMA a reçu 1.710 notifications de consommateurs portant sur des matières financières. En 2018, elle en a reçu près de 2.066, ce qui représente une hausse d'environ 20 %. Parmi ces notifications, près de la moitié concernait des fraudes et des offres illicites de produits et services financiers. De telles notifications peuvent donc s'apparenter à de la dénonciation dès lors qu'elles visent à informer une autorité compétente qu'un fait répréhensible (fraude) a été commis par une personne identifiée. À ce propos, la FSMA écrit, dans son Rapport annuel de 2018, que « les notifications de consommateurs constituent une source d'informations importante pour la FSMA. Elles permettent de mieux cerner les problèmes liés aux produits et services financiers. En ce sens, elles fournissent à la FSMA des signaux utiles pour le contrôle qu'elle exerce sur le secteur financier »<sup>3240</sup>.

#### *d) Les dispositifs d'alerte « anti-blanchiment »*

845. Comme nous l'avons annoncé, la loi du 18 septembre 2017 prévoit la mise en place de dispositifs de *whistleblowing* interne (i) et de *whistleblowing* externe (ii) dans le domaine de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

##### *i) Le *whistleblowing* interne*

846. L'article 10 de la loi du 18 septembre 2017 énonce que les entités assujetties – à savoir les institutions bancaires, en ce compris les établissements de crédit et les entreprises d'assurance et de réassurance visés ci-dessus, mais aussi les « planificateurs fiscaux

---

<sup>3237</sup> Sur la répression pénale de la dénonciation méchante et/ou mensongère, voy. *infra* n°s 1046 et s.

<sup>3238</sup> FSMA, Rapport annuel 2018, p. 54.

<sup>3239</sup> FSMA, Rapport annuel 2018, p. 53.

<sup>3240</sup> FSMA, Rapport annuel 2018, p. 53.

indépendants »<sup>3241</sup>, les notaires, les huissiers de justice, les avocats dans les limites de leurs missions de conseil, les commerçants en diamants, les entreprises de gardiennage et les entreprises de jeux de hasard – doivent définir et mettre en œuvre des « procédures appropriées et proportionnées à leur nature et à leur taille » afin de permettre aux membres de leur personnel ou à leurs agents ou distributeurs de signaler à la direction effective de lutte anti-blanchiment (direction effective de LBC) ou au *AML CO (Compliance Officer)*<sup>3242</sup>, « par une voie spécifique, indépendante et anonyme », les infractions aux obligations énoncées par le Livre II « Obligations des entités assujetties en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ». Avant que la loi belge ne soit adoptée dans le sillage de la Quatrième directive anti-blanchiment, le secteur financier organisait déjà en interne la dénonciation auprès du « *Compliance Officer* »<sup>3243</sup>.

La BNB attire l'attention sur la nécessité pour les entités assujetties de mettre en place une procédure « claire à l'attention des membres de leur personnel et de leurs agents ou distributeurs qui indique avec précision (i) sur quoi peuvent porter les alertes internes en matière de BC/FTP<sup>3244</sup>, (ii) quelles sont les différentes étapes de la procédure et (iii) quelle est la protection dont bénéficient les personnes qui ont recours à ce système d'alerte interne »<sup>3245</sup>. Il revient à l'AML CO de veiller à ce que les membres du personnel aient connaissance du système d'alerte interne anti-blanchiment dans le cadre de sa mission de sensibilisation<sup>3246</sup>.

La procédure d'alerte doit être proportionnée à la nature et à la taille de l'entité assujettie. On admet donc qu'elle soit moins sophistiquée pour les entités qui présentent un profil de risques BC/FT moins élevé. Cette procédure doit par ailleurs être appropriée. À cet égard, il est admis que le système d'alerte anti-blanchiment soit intégré dans le système d'alerte interne « *compliance* » mis en place dans le cadre de la législation bancaire dont la BNB assure le contrôle (surveillance prudentielle). Dans ce cas, il importe cependant que les signalements puissent, conformément au prescrit légal, parvenir à la direction effective de LBC ou à l'AML CO et qu'ils puissent être effectués par une voie anonyme.

847. À la différence des autres dispositifs d'alerte interne dans le secteur financier, le dispositif comporte un volet « protection ». L'article 59 de la loi du 18 septembre 2018 prévoit explicitement que les autorités compétentes, à savoir la BNB et la FSMA, sont tenues de « prendre toute mesure appropriée afin de protéger de toute menace ou acte hostile les

---

<sup>3241</sup> Cette nouvelle notion a été introduite en réaction aux grands scandales fiscaux de ces dernières années par la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des planificateurs financiers indépendants et à la fourniture de consultations en planification financière par des entreprises réglementées (*M.B.*, 27 mai 2014).

<sup>3242</sup> Personnes désignées en application de l'article 9 de la loi du 18 septembre 2017.

<sup>3243</sup> Le « *Compliance Officer* » est une fonction qui, en Belgique, a été mise en place au sein des banques en 2001 en vue d'assurer le double contrôle (« *twinpeaks* ») exercé par la Banque Nationale de Belgique (surveillance prudentielle) et l'Autorité des services et marchés financiers (opérations de marché). Le *Compliance Officer* assure le respect de la législation anti-blanchiment ainsi que la transmission des dénonciations réalisées en interne auprès de la Cellule de Traitement de l'Information Financière. Il assure par ailleurs le respect des règles relatives aux mécanismes particuliers.

<sup>3244</sup> Pour rappel, l'acronyme « BC/FTP » désigne le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et le financement de la prolifération des armes de destruction massive » (article 4, 2°, de la loi du 18 septembre 2017, précitée).

<sup>3245</sup> Home > Supervision financière > Prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme > Whistleblowing interne, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 29 octobre 2019).

<sup>3246</sup> Article 11, alinéa 3, de la loi du 18 septembre 2017.

dirigeants, membres du personnel, agents et distributeurs des entités assujetties qui ont fait état, en interne ou à la CTIF, d'un soupçon de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme ».

ii) Le *whistleblowing* externe

848. L'article 90 de la loi du 18 septembre 2017 dispose que les autorités de contrôle sont tenues de mettre en place des mécanismes efficaces et fiables de dénonciation par les dirigeants, membres du personnel, agents et distributeurs des entités assujetties ou par les tiers des infractions supposées ou avérées aux réglementations anti-blanchiment.

En Belgique, il s'agit principalement de la BNB et de la FSMA.

Le dispositif de la BNB est accessible à toute personne qui veut signaler à la Banque un manquement ou une infraction potentielle ou avérée à la réglementation anti-blanchiment imputable à une institution financière sous son contrôle. Il est donc concrètement accessible « aux membres du personnel d'une institution financière, à ses mandataires ou sous-traitants ainsi qu'aux intermédiaires, agents et distributeurs auxquels elle a recours<sup>3247</sup>. Le « Point de Contact Lanceurs d'alerte » établi par la FSMA est en principe pareillement accessible à toute personne, même si les employés des institutions financières sont spécialement visés.

L'article 90, alinéa 5, de la loi du 18 septembre 2017 interdit, en outre, à l'égard de l'informateur toute action civile, pénale ou disciplinaire, toute sanction professionnelle, tout traitement défavorable ou discriminatoire à l'égard de l'informateur ainsi que toute rupture de la relation de travail ou de représentation en raison du signalement auquel cette personne a procédé.

Les considérations émises à propos des dispositifs d'alerte « contrôle financier » et dispositif d'alerte « anti-blanchiment » sont ici respectivement applicables au signalement à la BNB<sup>3248</sup> et à celui à la FSMA<sup>3249</sup>. C'est pourquoi nous y renvoyons.

## Conclusion du premier chapitre

849. Le terreau juridique formé par le droit belge de la dénonciation semble nettement plus fertile qu'à première vue.

Les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle sont les héritiers de la reconfiguration de la dénonciation intervenue à l'instigation des révolutionnaires français. Le premier article

---

<sup>3247</sup> « Champ d'application *ratione personae* », *Whistleblowing externe: commentaires et recommandations de la BNB*, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 29 octobre 2019).

<sup>3248</sup> L'article 36/7/1 de la loi organique de la BNB protège en effet toute personne qui fait un signalement auprès de la BNB que le signalement se rapporte à une infraction à la réglementation prudentielle ou à la réglementation anti-blanchiment.

<sup>3249</sup> L'article 69bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (*M.B.*, 4 septembre 2002) organise en effet la mise en place de mécanismes efficaces pour permettre le signalement, à la FSMA, des infractions potentielles ou réelles aux règles visées à l'article 45 de la loi précitée.

établit la dénonciation officielle tandis que le second établit la dénonciation civique. L'article 30 du Code d'instruction criminelle contient déjà en germe l'idée de lancer l'alerte. C'est la conception républicaine qui s'y trouve logée qui a précisément jeté les bases de l'alerte éthique en France. Le législateur français a cependant jugé utile de l'ériger au rang d'obligation juridiquement sanctionnée (délit de non-dénonciation) en vue de renforcer son efficacité. Le législateur belge n'a pas souscrit à une telle approche.

La dénonciation civique d'infractions de droit social repose depuis 2015 sur un dispositif sophistiqué, le « Point de contact pour une concurrence loyale ». Un tel dispositif n'existe pas dans le domaine fiscal de sorte que n'importe quel fonctionnaire du fisc peut actuellement recevoir une dénonciation.

Dominé par la logique du *Duty Model*, le droit belge de la dénonciation comporte des éléments de *Bounty Model* dès l'instant où il autorise dans le domaine criminel l'octroi d'un avantage financier aux indicateurs et aux informateurs au titre des méthodes particulières de recherche. Nous avons montré qu'il n'y avait pas de raisons d'exclure ce système du champ du droit pénal fiscal. En tout état de cause, ce système devrait s'appliquer dans le domaine des douanes et accises.

850. À la lumière de ces considérations, il apparaît que la dénonciation civique, qu'elle soit pénale, fiscale ou sociale, est parfaitement capable d'accueillir la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte. La dénonciation civique ne fait en effet pas, en théorie, de distinction suivant que le citoyen a été témoin de l'infraction dénoncée sur son lieu de travail ou non.

Reste que la dénonciation se heurte, dans ce cas, de figure à des obligations de confidentialité, spécialement le devoir de loyauté, de réserve et de discrétion ainsi que l'obligation de secret professionnel consacrée à l'article 458 du Code pénal. C'est pourquoi la mise en place d'un cadre exprès est justifiée en droit belge alors même que l'expression des travailleurs y est plus protégée qu'aux États-Unis. À la lumière de l'article 458 du Code pénal, il convient de définir en faveur des travailleurs dépositaires d'un secret professionnel soit une obligation parler, soit une autorisation de parler.

Le droit belge connaît deux obligations de dénonciation fiscale : la dénonciation de soupçons de blanchiment et la dénonciation de dispositifs transfrontières potentiellement abusifs. Les dispositifs d'alerte professionnelle, créés pour la plupart dans le prolongement d'obligations supranationales, contiennent quant à eux des autorisations de parler. Ils épousent deux modèles : le *Structural Model* et l'*Anti-Retaliation Model*. Le secteur bancaire arbore de longue date des dispositifs d'alerte interne ainsi que des dispositifs d'alerte externe. Procédant à l'origine de mécanismes de corégulation, ils ont cependant été récupérés par le législateur à la faveur du phénomène des lanceurs d'alerte. Les dispositifs d'alerte dans le secteur bancaire s'inspirent des dispositifs en vigueur dans le secteur social et dans le secteur public. Enfin, il importe de souligner que les trois dispositifs d'alerte professionnelle examinés témoignent du souci de cohérence recherché par le législateur belge. Ces dispositifs obéissent effectivement à des principes communs et intègrent des règles essentielles communes, telles que la bonne foi du dénonciateur et la confidentialité de la procédure de dénonciation.

## Chapitre 2. Vers quel système d'alerte fiscale ?

### Introduction

851. La Commission spéciale « *Panama Papers* » formule quatre recommandations à propos des lanceurs d'alerte<sup>3250</sup>. Celles-ci ont été adoptées à l'unanimité par la Chambre. La recommandation n° 23 encourage en particulier « le développement d'un mécanisme général de protection du lanceur d'alerte tant pour le secteur privé que pour le secteur public, après consultation de la société civile ».

Un avant-projet de loi visant à mettre en œuvre les recommandations de la Commission (ci-après: avant-projet de loi « *Panama Papers* ») a surgi sur la table des négociations en septembre 2018. D'après le journal *De Standaard*<sup>3251</sup>, les dispositions relatives à la mise en place d'un dispositif de protection des lanceurs d'alerte fiscale auraient été écartées à l'instigation de l'Open VLD<sup>3252</sup>. Alors que certains députés de gauche se sont insurgés du retrait de ces dispositions, des praticiens en ont livré une critique cinglante<sup>3253</sup>. La controverse à laquelle a donné lieu ces dispositions témoigne de la sensibilité de la problématique des lanceurs d'alerte en Belgique. Sur le principe, l'idée d'un dispositif d'alerte dans le domaine fiscal n'est néanmoins pas tombée aux oubliettes<sup>3254</sup>. Mais le législateur belge devra revoir sa copie tant l'avant-projet de loi « *Panama Papers* », devenu caduque du fait de la dissolution des chambres, diverge des normes prévues dans le domaine fiscal par la Directive sur les lanceurs d'alerte.

852. Au fil de l'étude, nous avons souligné à foison que l'institutionnalisation de la dénonciation supposait de définir trois éléments constitutifs : le « qui », le « quoi » et le « à qui ». Ces éléments ressortent du champ d'application *ratione personae* et *ratione materiae* de l'alerte fiscale. Dans le sillage de la Recommandation CM/Rec (2014)7, la Directive sur les lanceurs d'alerte adopte une double approche qui oscille entre le « *Structural Model* » et l'« *Anti-Retaliation Model* » avec des éléments de « *Media Model* »<sup>3255</sup>. Pour rappel, l'approche « structurelle » impose aux organisations de mettre en place au sein de leur structure-même des canaux de signalement. L'approche « anti-représailles » suppose, quant à

---

<sup>3250</sup> Les recommandations n°s 23 et 25 sont par ailleurs reprises dans la résolution visant à défendre et à renforcer la sécurité des journalistes (§§ 16 et 17) adoptée par la Chambre des représentants le 14 décembre 2017 (*Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-1934/008).

<sup>3251</sup> À cet égard, il faut souligner que la presse flamande est nettement plus attentive aux tractations du gouvernement à l'égard de la réglementation des lanceurs d'alerte fiscale que la presse francophone. Ainsi, la mesure de l'avant-projet de loi qui vise à indemniser les lanceurs d'alerte fiscale ne paraît avoir été commentée qu'en Flandre.

<sup>3252</sup> P. DENDOOVEN & D. DE SMET, « Open VLD haalt slag thuis: regeling fiscale klokkenluiders genekt », *De Standaard.be*, 10 octobre 2018 (consulté le 16 octobre 2018). Cette information a fait l'objet d'une vive discussion lors d'une séance plénière de la Chambre. Le ministre des Finances ne s'est toutefois pas prononcé sur la véracité de cette information (*C.R.I.*, Ch., 2018-2019, séance du 10 octobre 2018, n° 54-PLN-250, pp. 19, 22 et 28).

<sup>3253</sup> C. DILLEN & V. VERCAUTEREN, « De Panama Papers-slinger slaat volledig door. Sancties voor wie controle belemmert, en vergoeding voor klokkenluiders », *Fisc. Act.*, n° 34, 2018, p. 5.

<sup>3254</sup> Le porte-parole de l'ancien Ministre des Finances Van Overtveldt a fait savoir qu'un tel projet pourrait aboutir, à la lumière du modèle du dispositif d'alerte en vigueur dans les secteurs financier et social, mais lors d'une prochaine législature. La majorité n'a effectivement pas su aboutir à un texte équilibré sur le plan des droits, libertés et intérêts des parties concernées. En ce sens, voy. P. DENDOOVEN & D. DE SMET, *op. cit.*

<sup>3255</sup> Voy. *supra* n°s 414 et 419.

elle, de protéger contre les représailles, directes et indirectes, les travailleurs qui dénoncent des faits commis par leur employeur. Enfin, le *Media Model* reconnaît et protège la révélation aux médias au même titre que la dénonciation au supérieur hiérarchique ou aux autorités réglementaires.

853. À l'aune de ces considérations, il convient de revenir, dans un premier temps, sur le champ d'application de la directive (section 1). Nous présentons ensuite les deux principales normes qui composent la directive : d'une part, l'élaboration d'une procédure spécifique de dénonciation qui envisage le cas spécial de la divulgation publique (section 2) et, d'autre part, la protection des personnes qui dénoncent des infractions au droit de l'Union (section 3). Nous veillons dans notre analyse à examiner dans quelle mesure les mécanismes exposés dans le chapitre précédent permettent d'accueillir l'alerte fiscale telle que conçue par le législateur européen.

### Section 1. Le champ d'application de l'alerte fiscale

854. Si par simplicité, les observateurs renvoient à la « Directive sur les lanceurs d'alerte » (« *directive on whistleblowers* »), il faut noter que la directive ne consacre pas juridiquement l'expression.

Intitulée formellement « directive sur la protection des *personnes qui signalent* des violations du droit de l'Union (nous soulignons) », la directive concerne les « auteurs de signalement ». La proposition de résolution adoptée par le Parlement européen le 16 avril 2019 renvoyait à la « directive sur la protection des *personnes dénonçant* les *infractions* au droit de l'Union (nous soulignons) » et proposait de traduire l'expression « lanceur d'alerte » par celle d'« informateur » déjà employée dans le règlement sur les abus de marché<sup>3256</sup>. Le texte final de la directive se montre donc plus neutre encore en renvoyant exclusivement au « signalement », l'expression « informateur » étant quant à elle délaissée pour celle d'« auteur du signalement »<sup>3257</sup>. En langue anglaise, l'expression plus neutre de « *reporting person* » a été conservée.

Il faut être conscient que le choix de parler d'« informateur » plutôt que de « lanceur d'alerte » dans les deux premières versions du texte – proposition de directive de la Commission européenne du 23 avril 2019 et résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019 – traduit un choix, conscient ou non, de la part des instances européennes de donner la priorité à la conception instrumentale de la dénonciation au détriment de la conception démocratique<sup>3258</sup>. Comme nous l'avons illustré, la notion d'informateur n'est en effet pas aussi neutre qu'il n'y paraît. Pour notre part, nous préférons parler de « dénonciateur protégé ».

---

<sup>3256</sup> Le règlement sur les abus de marché, qui implémente aussi un dispositif de protection des lanceurs d'alerte, a également choisi le terme plus neutre d'« informateur » pour traduire l'expression « *whistleblower* » reprise dans la traduction anglaise. Les deux termes ne figurent toutefois pas dans le corps du règlement, mais dans les considérants (considérant n° 74).

<sup>3257</sup> Article 5, 7), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3258</sup> Sur ces conceptions, voy. *supra* n° 521.

855. Les travaux préparatoires, de même que les considérants de la directive, se réfèrent toutefois sans la moindre ambiguïté aux « lanceurs d'alerte » (« *whistleblowers* »). Le texte finalement adopté y renvoie dès le premier considérant, rappelant les préoccupations qui ont animé le législateur européen dans l'adoption du texte en question, à savoir que :

« [I]es personnes qui travaillent pour une organisation publique ou privée ou qui sont en contact avec une telle organisation dans le cadre de leurs activités professionnelles sont souvent les premières informées des menaces ou des atteintes à l'intérêt public qui surviennent dans ce contexte. En signalant des violations du droit de l'Union qui portent atteinte à l'intérêt public, ces personnes agissent en tant que « lanceurs d'alerte » et jouent ainsi un rôle clé dans la révélation et la prévention de ces violations et dans la préservation du bien-être de la société. Cependant, les lanceurs d'alerte potentiels sont souvent dissuadés de signaler leurs inquiétudes ou leurs soupçons par crainte de représailles. Dans ce contexte, l'importance d'assurer une protection équilibrée et efficace des lanceurs d'alerte est de plus en plus reconnue tant au niveau de l'Union qu'au niveau international ».

La Directive sur les lanceurs d'alerte ne s'applique pas autant qu'aux « auteurs de signalement » *sensu stricto*. Comme nous le verrons lors de l'examen du champ d'application *ratione personae* (§ 1<sup>er</sup>), d'autres personnes peuvent bénéficier, par extension, d'une protection. Après avoir mené cet examen, nous analysons le champ d'application *ratione materiae* de la directive (§ 2).

### **§ 1. Le champ d'application « *ratione personae* »**

856. La Directive sur les lanceurs d'alerte s'applique aux personnes qui agissent dans le cadre d'une relation de travail (A). Sont donc exclues les personnes privées (« *private citizens* »), autrement dit les dénonciateurs légaux (B), mais aussi les personnes qui agissent en contrepartie d'une récompense financière, dans le domaine fiscal appelées « aviseurs fiscaux » (C).

#### *A. Les personnes qui agissent dans le cadre d'une relation de travail*

857. La Directive sur les lanceurs d'alerte s'applique aux personnes qui agissent dans le cadre d'une relation de travail, en l'occurrence aux travailleurs (a). Elle s'applique également par extension aux proches des auteurs de signalement et aux facilitateurs ainsi qu'aux entités juridiques avec lesquelles les auteurs de signalement sont en lien dans un contexte professionnel (b).

La dénonciation étant par principe libre, les travailleurs (professionnels) qui dénoncent en vertu d'une obligation de dénonciation sont exclus du champ d'application *ratione personae* de la directive (c).

#### *a) Les travailleurs*

858. La proposition de directive du 23 avril 2018 définissait la notion d'« informateur » comme désignant « une personne physique *ou morale* (nous soulignons) qui signale ou divulgue



des informations sur des infractions qu'elle a obtenues dans le cadre de ses activités professionnelles »<sup>3259</sup>.

Le détour de droit comparé auquel nous nous sommes livrée a cependant montré qu'il n'était pas commun d'accorder le statut de « dénonciateur protégé » à une personne morale. L'extension du champ d'application *ratione persone* aux personnes morales peut s'expliquer par la paternité que la notion de lancement d'alerte partage en droit de l'Union avec l'alerte éthique à la française. Née dans le contexte de veille sanitaire et environnementale, l'alerte peut être lancée par un citoyen vigilant, un travailleur, une agence publique de surveillance ou une organisation non gouvernementale. Il n'empêche que la Loi « Sapin II » n'a pas étendu la notion de « lanceur d'alerte » aux personnes morales. Une telle extension n'est de fait pas pertinente. D'une part, elle ne se justifie pas dès l'instant où le besoin spécial de protection réside dans la situation de vulnérabilité du lanceur d'alerte, dans le risque de représailles auquel il s'expose<sup>3260</sup>. D'autre part, elle nous semble dénaturer l'esprit originel du *whistleblowing* à l'américaine, idéologiquement lié au *First Amendment*.

C'est donc à juste titre que la référence aux personnes morales a disparu dans le texte adopté le 16 avril 2019<sup>3261</sup>. Par « auteur de signalement », il faut désormais entendre « une personne physique qui signale ou divulgue publiquement des informations sur des violations qu'elle a obtenues dans le cadre de ses activités professionnelles »<sup>3262</sup>.

859. Dans le sillage de la Recommandation CM/Rec (2014)7 et de la jurisprudence *Guja*, la notion de lanceur d'alerte est donc limitée aux personnes qui signalent des informations sur des violations obtenues *dans un contexte professionnel*<sup>3263</sup>.

La justification d'une protection juridique particulière réside en effet dans « leur position de vulnérabilité économique vis-à-vis de la personne dont elles dépendent *de facto* dans leur travail. En l'absence de déséquilibre de pouvoir inhérent à la relation de travail, par exemple, dans le cas de plaignants ordinaires ou de citoyens observateurs, il est inutile de prévoir une protection contre les représailles »<sup>3264</sup>.

---

<sup>3259</sup> Article 3, paragraphe 9, de la proposition de directive du 23 avril 2019.

<sup>3260</sup> En France, les organisations non gouvernementales et les acteurs de la société civile continuent cependant de militer en faveur d'une protection élargie des acteurs de l'alerte, considérant que la protection des personnes morales s'avère cruciale dans le secteur environnemental et sanitaire (voy. en ce sens, « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3261</sup> Notons que le Parlement européen renvoyait encore, en novembre 2018, aux personnes morales dans sa définition de l'informateur (article 3, 9), du Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018). Le Parlement européen a effectivement travaillé en étroite collaboration avec des organisations non gouvernementales et des acteurs de la société civile qui militent en faveur d'une extension de la protection des lanceurs d'alerte aux personnes morales (voy. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Notons que Virginie Rozière, ex-députée européenne, a mené le combat du Parlement européen en faveur de l'adoption d'une directive européenne en vue de protéger les lanceurs d'alerte).

<sup>3262</sup> Article 5, 7), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3263</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3264</sup> Considérant n° 36 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Ceci étant, l'effectivité du droit de l'Union requiert d'appliquer la protection au plus large éventail possible de catégories de personnes qui disposent, en raison de leur activité professionnelle, d'un « accès privilégié à des informations sur des violations qu'il serait dans l'intérêt public de signaler et qui peuvent faire l'objet de représailles si elles les signalent »<sup>3265</sup>. La protection devrait alors couvrir l'ensemble des personnes liées au sens large à l'organisation au sein de laquelle l'infraction s'est produite. Il pourrait s'agir de clients ou de consommateurs qui, sans être soumis à un devoir de loyauté à l'égard de leur prestataire, ont acquis les informations dénoncées dans un cadre privilégié<sup>3266</sup>.

Il en découle que le « contexte professionnel » s'entend largement comme englobant « les activités professionnelles passées ou présentes dans le secteur public ou privé par lesquelles, indépendamment de la nature de ces activités, des personnes obtiennent des informations sur des violations et dans le cadre desquelles ces personnes pourraient faire l'objet de représailles si elles signalaient de telles informations »<sup>3267</sup>.

860. La directive distingue trois catégories de personnes qui méritent au moins le bénéfice de la protection<sup>3268</sup>.

En premier lieu, la protection devrait s'appliquer aux personnes ayant le statut de « travailleurs », au sens de l'article 45, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne tel qu'interprété par la Cour de justice, à savoir « les personnes qui accomplissent, pendant un certain temps, en faveur d'une autre personne et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elles touchent une rémunération »<sup>3269</sup>. La protection devrait également être accordée aux travailleurs dans une relation de travail atypique, tels que les travailleurs à temps partiel, les travailleurs à durée déterminée et les travailleurs intérimaires, ainsi qu'aux fonctionnaires, aux employés du secteur public et à toute personne travaillant dans le secteur public<sup>3270</sup>.

En deuxième lieu, la protection devrait également s'appliquer aux personnes physiques qui, sans être des « travailleurs » au sens de l'article 45, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, peuvent « jouer un rôle clé en révélant des violations du droit de l'Union et peuvent se trouver dans une situation de vulnérabilité économique dans le contexte de leurs activités professionnelles »<sup>3271</sup>. On pense aux travailleurs indépendants au sens de l'article 49 du Traité précité<sup>3272</sup>, aux collaborateurs indépendants, aux consultants, aux

---

<sup>3265</sup> Considérant n° 37 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3266</sup> En faveur d'une interprétation large du champ d'application *ratione personae* du lancement d'alerte, voy. not. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, p. 479.

<sup>3267</sup> Article 5, 9), de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Le texte est repris quasi intégralement de l'article 3, § 10, de la proposition de directive du 23 avril 2018 et de l'article 6, 9), de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019.

<sup>3268</sup> Article 4 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3269</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, a) de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 38 de la directive précitée.

<sup>3270</sup> Considérant n° 38 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3271</sup> Considérant n° 39 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3272</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, b) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

contractants, aux sous-traitants et aux fournisseurs<sup>3273</sup>, mais aussi aux actionnaires et aux membres de l'organe administratif, de direction ou de surveillance d'une entreprise, y compris les membres non exécutifs<sup>3274</sup>, ainsi qu'aux travailleurs dont la relation de travail a pris fin ou n'a pas encore débuté dans les cas où des informations concernant une infraction ont été obtenues lors du processus de recrutement ou des négociations précontractuelles<sup>3275</sup>. La notion se confond donc en partie avec celle de « *stakeholder* » telle que pensée dans le contexte de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>3276</sup>.

En guise d'illustration, rappelons que Sherron Watkins et Cynthia Cooper occupaient un poste au sein de la direction des entreprises dont elles ont dénoncé les pratiques. La première était vice-présidente du développement commercial chez *Enron Corporation*, la seconde était vice-présidente du service d'audit interne de *WorldCom*. Edward Snowden, de son côté, était sous-traitant de la NSA. Il a notamment travaillé pour *Dell* et pour *Booz Allen Hamilton*, deux prestataires de services de la NSA.

Enfin, en troisième lieu, la protection devrait également s'appliquer aux personnes qui ne se trouvent pas en situation de vulnérabilité économique mais qui peuvent néanmoins subir des représailles pour avoir dénoncé des infractions. C'est le cas des bénévoles et des stagiaires rémunérés ou non.

#### *b) Les proches, les facilitateurs et les entités juridiques en lien avec l'auteur de signalement*

861. En novembre 2018, le Parlement européen a proposé d'amender la proposition de directive de façon à étendre l'application de la protection, le cas échéant, aux « facilitateurs »<sup>3277</sup>. L'amendement est conservé dans le texte adopté en première lecture par le Parlement le 16 avril 2019<sup>3278</sup>. Par « facilitateur », il faut entendre « une personne physique qui aide un auteur de signalement au cours du processus de signalement dans un contexte professionnel et dont l'aide devrait être confidentielle »<sup>3279</sup>.

La protection s'applique également, le cas échéant, aux « tiers qui sont en lien avec les auteurs de signalement et qui risquent de faire l'objet de représailles dans un contexte professionnel, tels que des collègues ou des proches des auteurs de signalement; et [aux] entités juridiques appartenant aux auteurs de signalement ou pour lesquelles ils travaillent, ou encore avec lesquelles ils sont en lien dans un contexte professionnel »<sup>3280</sup>.

---

<sup>3273</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, d) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3274</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, c) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3275</sup> Article 4, § 2 et § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3276</sup> Sur la notion de « *stakeholder* » dans le contexte de la RSE, voy. not. *supra* n° 356.

<sup>3277</sup> Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), Commission des affaires juridiques, A8-0398/2018, 26 novembre 2018.

<sup>3278</sup> Article 4.4 a) de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019.

<sup>3279</sup> Article 5, 8), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3280</sup> Article 4, § 4, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La Directive sur les lanceurs d'alerte reprend presque intégralement la version convenue dans la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019 (article 4, § 4, b) et c)).

862. On peut regretter que le texte ne précise pas si la protection de ces lanceurs d'alerte par extension sera conditionnée par la reconnaissance du statut de lanceur d'alerte (ou plus exactement d'« auteur de signalement ») à la personne qu'ils ont aidée, ce qui peut représenter une sérieuse source d'insécurité juridique.

Aussi, on ne voit pas très bien en quoi le « facilitateur » se distingue des « collègues ou des proches de l'informateur ». Les travaux préparatoires ne permettent pas de clarifier la notion de facilitateur. Il nous semble que la différence entre les deux catégories tient dans le concours apportés concrètement à l'auteur de signalement. Le facilitateur, comme son nom l'indique, facilite l'action de l'auteur de signalement, il le soutient activement. C'est le cas du collègue ou du proche qui prête son concours dans le vol de données, dans l'exploitation des données ou encore dans la recherche d'un interlocuteur capable d'enquêter. C'est le cas également du représentant du personnel ou du représentant syndical qui informe quant au cadre légal applicable et conseille l'auteur de signalement sur les modalités à suivre<sup>3281</sup>. À l'inverse, le tiers en lien avec l'auteur de signalement ne participe pas activement au signalement. Il risque néanmoins de faire l'objet de mesures de représailles uniquement en sa qualité de proche de l'auteur de signalement.

La protection des entités juridiques ne figurait, quant à elle, ni dans la proposition de la Commission du 23 avril 2018, ni dans la proposition législative du Parlement du 26 novembre 2018. Elle tranche également avec la Recommandation CM/Rec (2014)7 qui limite expressément la protection des lanceurs d'alerte aux personnes *physiques*, excluant de la sorte la question récurrente de l'atteinte à la réputation des organisations mises en cause directement ou indirectement par le signalement.

### *c) L'exclusion des travailleurs tenus à une obligation de dénonciation*

863. La dénonciation par un lanceur d'alerte est nécessairement libre<sup>3282</sup>. Il s'ensuit que le lanceur d'alerte n'est pas un professionnel de la dénonciation<sup>3283</sup> ; il ne relève pas de sa fonction de dénoncer<sup>3284</sup>.

Ce faisant, les travailleurs (professionnels) qui dénoncent en vertu d'une obligation sont exclus du champ d'application *ratione personae* de la directive.

Comme nous l'avons vu, le droit belge comporte deux obligations de dénonciation fiscale:

- l'obligation de dénonciation des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs ;

---

<sup>3281</sup> En ce sens, voy. le considérant n° 41 de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui souligne que les représentants syndicaux et les représentants des travailleurs doivent bénéficier de la protection prévue par la directive lorsqu'ils agissent en tant que travailleurs mais aussi lorsqu'ils fournissent conseils et aide à l'auteur de signalement.

<sup>3282</sup> Sur les caractéristiques de la notion juridique de dénonciation, voy. *infra* n°s 979 et s.

<sup>3283</sup> À l'appui, il faut remarquer que l'expression « lanceur d'alerte potentiel » est abondamment utilisée dans les considérants de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Il en découle que tout « travailleur » (entendu largement) est susceptible à un moment donné de lancer l'alerte mais que cette activité n'est pas habituelle.

<sup>3284</sup> En ce sens, voy. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, pp. 20-21.

- l'obligation de dénonciation des soupçons de blanchiment

Dans le premier cas, les intermédiaires qui conçoivent ou proposent des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressifs doivent, en vertu de la directive « DAC 6 », les déclarer aux autorités fiscales sous peine de sanctions « effectives, proportionnées et dissuasives » qu'il incombe aux États membres de définir. On peut toutefois penser que l'intermédiaire s'adressera préalablement au *Compliance Officer* avant de s'adresser à une autorité publique si un tel organe existe au sein de son entreprise. S'il n'existe pas d'intermédiaire ou s'il a été exempté de l'obligation de déclaration, c'est au contribuable concerné de procéder à la déclaration.

Dans le second cas, la dénonciation est effectuée par l'*AML Compliance Officer* auprès de la CTIF. Il convient donc que l'information puisse remonter, en amont, auprès de ce *Compliance Officer*. Si cette communication n'est pas possible, tout dirigeant, membre du personnel, agent ou distributeur d'une entité assujettie à la législation anti-blanchiment est tenu de déclarer à la CTIF les faits dont il sait, soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner d'être liés au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme<sup>3285</sup>. Pour des motifs liés au respect du secret professionnel, il a cependant été prévu que les avocats ne transmettent pas directement la déclaration de soupçons à la CTIF, mais s'adressent à leur bâtonnier qui vérifiera si les conditions légales sont remplies et dénoncera les faits, le cas échéant, à la CTIF<sup>3286</sup>.

864. La Directive sur les lanceurs d'alerte ne règle pas l'articulation entre, d'une part, les obligations de dénonciation fiscale prévues par la directive DAC 6 et par la Cinquième directive anti-blanchiment et, d'autre part, les canaux de dénonciation dont elle prescrit la mise en place.

La directive se cantonne à formuler la clause suivante : « Lorsque des règles spécifiques concernant le signalement d'infractions sont prévues dans les actes sectoriels de l'Union énumérés dans la partie II de l'annexe, ces règles s'appliquent. Les dispositions de la présente directive sont applicables dans la mesure où une question n'est pas obligatoirement réglementée par ces actes sectoriels de l'Union ». En l'occurrence, la partie II de l'annexe mentionne la Quatrième directive anti-blanchiment et non la Cinquième directive anti-blanchiment. La directive « DAC 6 » n'est, quant à elle, pas renseignée. Pourtant, les faits couverts par ces obligations de dénonciation sont *a priori* couverts par la Directive sur les lanceurs d'alerte. Nous reviendrons sur cette question lors de l'examen du champ d'application matériel de la directive.

*B. L'exclusion des personnes privées*

865. Quoique cela ait été envisagé dans le domaine fiscal, la directive ne semble pas couvrir les signalements constatés dans le domaine de la vie privée<sup>3287</sup>. Elle se limite au contexte

---

<sup>3285</sup> Article 49, alinéa 2, de la loi du 18 septembre 2017, précitée.

<sup>3286</sup> Article 52, alinéa 2, de la loi du 18 septembre 2017, précitée.

<sup>3287</sup> Le document de travail relatif à la consultation au sein de la Plateforme pour une bonne gouvernance fiscale (p. 3) indiquait effectivement que toute initiative européenne potentielle en la matière devrait couvrir la protection des lanceurs d'alerte qui signale une atteinte ou une menace à l'intérêt public découverte dans le domaine du travail ou même de la vie privée (« *or even private life* ») (European Commission, Platform for Tax Good Governance, The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC: Platform/28/2017/EN, p. 3, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platform\\_wistlebolowers.docx.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_wistlebolowers.docx.pdf) (consulté le 19 février 2018)).

professionnel car lui-seul justifie la mise en place d'une protection spécifique. Il est vrai que l'histoire nous a montré que la dénonciation privée menait souvent à la dénonciation d'un proche qui dérange : un (ex-)mari, un voisin, un collègue, un concurrent<sup>3288</sup>, ce qui équivaut à de la délation. En outre, des auteurs américains estiment que ce type de dénonciation, en particulier la dénonciation au fisc d'un voisin suspecté de tricher sur ses impôts sur les revenus, ne constitue pas du *whistleblowing* au sens strict<sup>3289</sup>.

Il n'empêche que le *tax whistleblowing*, telle qu'il se pratique aujourd'hui outre-Atlantique, ne tient pas compte de la qualité de l'auteur de la dénonciation. Les dénonciations peuvent provenir de particuliers comme de travailleurs. Aux États-Unis, l'*IRS Whistleblower Act*, s'applique ainsi à tout « individu signalant à l'administration fiscale des violations du droit fiscal commises par d'autres »<sup>3290</sup>. Le *whistleblower* n'est donc pas nécessairement un « travailleur ». En vérité, l'*IRS Whistleblower Program* déborde le *whistleblowing sensu stricto* et s'applique à différents types de cas : le plus communément, au signalement de pratiques non liées à une organisation ; occasionnellement, au signalement de faits imputables à une organisation, soit par un membre de l'organisation elle-même (« *whistleblowing* »), soit par une personne externe (« *bell-ringing* »)<sup>3291</sup>.

Un même constat peut être fait à propos du programme mis en place au Canada (« *Offshore Tax Informant Program* »)<sup>3292</sup>. La réforme engagée en Australie dans le domaine fiscal semble également se diriger vers une définition large du « *tax whistleblower* »<sup>3293</sup>.

C'est pourquoi des auteurs estiment que tous les individus qui communiquent avec les autorités fiscales devraient être protégés en tant que *whistleblowers*<sup>3294</sup>.

En Belgique, force est de constater que les signalements privés représentent une part importante des signalements effectués actuellement à l'administration fiscale.

866. À la lumière de ces considérations, il nous semble utile d'examiner, dans le cadre de la transposition de la directive, la pertinence d'exclure la dénonciation civique du champ d'application du système d'alerte fiscale. En ce sens, l'avant-projet de loi belge « *Panama Papers* » définissait le lanceur d'alerte fiscale comme une personne physique qui dénonce certains faits commis par une personne morale auprès de l'administration fiscale. Le « lanceur d'alerte fiscale » n'agissait donc pas nécessairement dans les liens d'une relation

---

<sup>3288</sup> En ce sens, voy. not. P. BETBEDER, « Dénoncer à Paris durant la Seconde Guerre mondiale » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 78.

<sup>3289</sup> M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 76. À ce sujet, les auteurs renvoient à la littérature de sociologie psychosociale sur le témoignage (« *bystander intervention* »).

<sup>3290</sup> « *Individuals who report to the IRS on violations of tax laws by others* » (« Annual Report to the Congress », *IRS Whistleblower Program*, Fiscal Year 2015, p. 3, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 12 janvier 2017)).

<sup>3291</sup> M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, *op. cit.*, p. 87.

<sup>3292</sup> Voy. not. K. SADIQ, « Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 431.

<sup>3293</sup> Voy. not. K. SADIQ, *ibidem*, p. 432.

<sup>3294</sup> Voy. not. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 424.

professionnelle. Ce qui importe, c'est la qualité du contribuable dénoncé ou plutôt l'enjeu des faits dénoncés. En l'occurrence, dans l'avant-projet, il s'agissait d'organiser la dénonciation de faits commis par des personnes morales.

Si l'on peut parfaitement comprendre la crainte suscitée par l'implémentation d'un système généralisé de dénonciation fiscale, une telle mesure a le mérite non négligeable, si elle est bien conçue, de diminuer le nombre de dénonciations méchantes (en raison du risque de sanction) et d'accroître le nombre de dénonciations utiles (en raison de la définition du champ d'application du dispositif). Elle a, par ailleurs, pour effet d'augmenter la transparence quant au phénomène de la dénonciation dès lors qu'elle doit nécessairement inclure une obligation de rapportage à charge des autorités qui gèrent le dispositif. Aussi heurtant soit le système américain eu égard à notre système juridique, il faut admettre que l'on peut se donner une idée de son fonctionnement, et notamment des récompenses allouées, au travers des rapports publiés annuellement, alors que tel n'est clairement pas le cas en Belgique.

En conclusion, il apparaît que l'alerte fiscale est plus complexe qu'il n'y paraît en ce qu'elle se situe au carrefour de la dénonciation civique et de la dénonciation professionnelle.

### *C. L'exclusion des personnes qui agissent en contrepartie d'une récompense*

867. La Cour européenne des droits de l'homme a plusieurs fois affirmé qu'un acte motivé « par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »<sup>3295</sup>. Ceci étant, elle reconnaît que le lanceur d'alerte puisse poursuivre concomitamment des intérêts plus personnels, tels que la volonté d'améliorer ses conditions de travail, à la condition de poursuivre, à titre principal, une finalité d'intérêt général<sup>3296</sup>.

Dans la droite ligne de ces considérations, la recommandation n° 26 du rapport de la Commission « *Panama Papers* » admet qu'une distinction puisse être opérée entre les lanceurs d'alerte fiscale et les aviseurs en ce qu'elle suggère que la protection du lanceur d'alerte pourrait dépendre du fait qu'il ait agi « de façon désintéressée, dans l'intérêt général ». Le législateur belge pourrait donc prévoir deux régimes de dénonciation fiscale distincts selon qu'un système d'intéressement est prévu ou non.

À défaut de rétribuer le partage d'informations, la Commission parlementaire « *Panama Papers* » indique qu'« il pourrait être judicieux de prévoir une indemnisation du préjudice subi dans le cas où les faits dénoncés auraient été vérifiés et que le lanceur d'alerte souhaite quitter l'institution pour laquelle il travaille étant donné la détérioration probable des relations »<sup>3297</sup>.

En ce sens, l'avant-projet de loi « *Panama Papers* » prévoit de compenser financièrement les dommages subis, notamment le licenciement, par ceux qui dénoncent des mécanismes de

---

<sup>3295</sup> Nous soulignons. Voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008, § 77 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 69 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50.

<sup>3296</sup> Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 83.

<sup>3297</sup> L'indemnisation est donc, comme dans le régime de la BNB, subsidiaire par rapport à la réintégration.

fraude auprès de l'administration fiscale. Il ne s'agit donc nullement de récompenser le lanceur d'alerte ou de lui acheter ses informations<sup>3298</sup>. La même logique préside à l'article 109 de la loi française du 29 décembre 2016 précitée qui autorise, déjà depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'administration fiscale à indemniser les personnes qui lui communiquent des informations conduisant à la découverte d'un manquement à certaines règles et obligations déclaratives fiscales et qui subissent en conséquence de leur dénonciation un dommage<sup>3299</sup>.

868. Le texte amendé par le Parlement en novembre 2018, tout comme la proposition de directive du 23 avril 2018, étaient totalement muets quant à la faculté des États membres d'octroyer des récompenses financières aux lanceurs d'alerte.

La Directive sur les lanceurs d'alerte est un peu plus loquace quoiqu'elle éclipse en vérité la question, se contentant d'indiquer qu'elle « ne devrait pas s'appliquer aux cas dans lesquels des personnes, qui, sur la base de leur consentement éclairé, ont été répertoriées comme informateurs ou enregistrées comme tels dans des bases de données gérées par des autorités désignées au niveau national, telles que les autorités douanières, signalent des infractions aux services répressifs contre *récompense* ou *indemnisation*<sup>3300</sup> (nous soulignons) »<sup>3301</sup>. De tels signalements obéissent effectivement à des « procédures spécifiques qui visent à garantir l'anonymat de ces personnes afin de protéger leur intégrité physique et qui sont distinctes des canaux de signalement prévus par la [...] directive »<sup>3302</sup>.

869. De nombreuses questions restent donc en suspens.

La Directive sur les lanceurs d'alerte prohibe-t-elle la mise en place de systèmes d'intéressement dans le cadre des dispositions nationales de transposition ? *Quid* lorsque l'auteur de signalement n'a pas été répertorié ni enregistré comme tel ? *Quid* lorsque le signalement a lieu auprès de services non répressifs qui attribuent des récompenses ? *Quid* lorsque le signalement est effectué auprès d'une autorité privée, telle qu'une multinationale, qui octroie des récompenses ?<sup>3303</sup> La clause doit-elle être interprétée en ce sens que le droit européen distingue deux systèmes de dénonciation distincts : les systèmes de dénonciation avec intéressement et les systèmes de dénonciation sans intéressement ?

La problématique des récompenses mérite un examen nuancé que nous réalisons dans la troisième partie de l'étude qui traite notamment de la délation<sup>3304</sup>. La perspective d'un gain financier conduit, en effet, à disqualifier l'acte de dénonciation éthique. Dans la tradition juridique franco-belge, la dénonciation effectuée dans la perspective d'un gain financier est

---

<sup>3298</sup> C. DILLEN & V. VERCAUTEREN, *op. cit.*, p. 5.

<sup>3299</sup> Voy. *supra* n° 574.

<sup>3300</sup> Alors que le texte adopté en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019 renvoyait au signalement d'infractions contre récompense ou *rémunération*, le texte finalement adopté par le Conseil le 7 octobre 2019 et publié au *Journal Officiel* le 26 novembre 2019 se réfère au signalement d'infractions contre récompense ou *indemnisation* (« *compensation* » dans la version en langue anglaise). La correction linguistique est difficilement compréhensible dans la mesure où la Directive sur les lanceurs d'alerte consacre sans ambiguïté le droit des lanceurs d'alerte qui ont subi un préjudice d'obtenir une indemnisation conformément au droit national (considérant n° 101 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3301</sup> Considérant n° 30 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3302</sup> Considérant n° 30 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3303</sup> On pense ici au « *Data Abuse Bounty Program* » mis en place par l'entreprise *Facebook* dans le prolongement de l'affaire des « *Cambridge Analytica Files* ». Sur ce programme, voy. *supra* n° 114.

<sup>3304</sup> Sur la rétribution du lanceur d'alerte, voy. *infra* n°s 948 et s.



rapprochée de la délation. Le rejet de la dénonciation rémunérée est donc directement lié à l'image que l'on se fait de la dénonciation, et de son versant négatif, la délation, dans notre tradition juridique.

## § 2. Le champ d'application « *ratione materiae* »

870. La Directive sur les lanceurs d'alerte établit des normes minimales pour la protection des personnes *signalant* des *violations* au droit de l'Union <sup>3305</sup> étant entendu que le signalement couvre la « communication orale ou écrite d'informations sur des violations »<sup>3306</sup> (A).

Quoique l'application de la directive dans le domaine fiscal ait pu donner lieu à quelques réserves<sup>3307</sup>, il est désormais acquis que la directive s'applique dans le domaine fiscal aux infractions fiscales relatives au marché intérieur (B). La directive n'harmonise pas pour autant les dispositions de droit fiscal, que ce soit en droit matériel ou en droit procédural<sup>3308</sup>. C'est dans cette clause que tient effectivement l'accord survenu entre le Parlement et le Conseil s'agissant de l'alerte fiscale.

### A. Le signalement des violations au droit de l'Union

871. La Directive sur les lanceurs d'alerte fait sienne la conception classique du *whistleblowing* entendue comme le (a) signalement (b) d'informations confidentielles (c) à propos de pratiques qui constituent une atteinte ou une menace (d) à l'intérêt général.

#### a) La communication orale ou écrite ...

872. La notion de « signalement » (« *report* » dans la traduction anglaise) est définie par la directive comme englobant « la communication orale ou écrite d'informations sur des violations »<sup>3309</sup>.

Alors que la dénonciation s'est longtemps cantonnée à un simple signalement, l'alerte est quasi systématiquement accompagnée de pièces, souvent rassemblées en un dossier étayé. Ces pièces prennent rarement la forme de documents manuscrits. Au XXI<sup>e</sup> siècle, elles prennent, dans la majorité des cas, une forme numérique : soit que les informations sont des données numériques, soit que l'information a été numérisée (scannée, photographiée, etc.) pour faciliter sa transmission<sup>3310</sup>. La forme numérique permet, de surcroît, de subtiliser des documents sans les faire disparaître. Le vol effectué dans un environnement numérique se caractérise en effet par une soustraction frauduleuse sans dessaisissement. En l'occurrence, les *media leaks* examinés

---

<sup>3305</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3306</sup> Article 5, 3), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3307</sup> Sur l'extension du champ d'application de la directive au domaine fiscal, voy. *supra* n° 719.

<sup>3308</sup> Considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3309</sup> Article 5, 3), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3310</sup> Voy. *supra* nos 138-140 et 759.

tirent tous leur origine de la divulgation illicite d'une très grande quantité de données numériques.

À l'instar de la Recommandation CM/Rec (2014)7<sup>3311</sup>, la directive distingue, conformément aux travaux de formalisation du *whistleblowing*, trois types de signalement:

- le signalement interne, à savoir « la communication orale ou écrite d'informations sur des violations au sein d'une entité juridique du secteur privé ou public »<sup>3312</sup>, notamment au supérieur hiérarchique ou auprès d'un représentant du personnel ;
- le signalement externe, à savoir « la communication orale ou écrite d'informations sur des violations aux autorités compétentes »<sup>3313</sup>, notamment aux autorités réglementaires ainsi qu'aux institutions, organes ou organismes compétents de l'Union ;
- la divulgation publique, à savoir « la mise à disposition dans la sphère publique<sup>3314</sup> d'informations sur des violations »<sup>3315</sup>, telle que la divulgation directe au public via des plateformes en ligne ou les médias sociaux, ou aux médias, aux représentants élus, aux organisations de la société civile, aux syndicats ou aux organisations professionnelles et commerciales (« *profesional and business organisations* » dans la version anglaise<sup>3316</sup>)<sup>3317</sup>.

La protection établie par la directive peut être actionnée pour chacun de ces signalements<sup>3318</sup>.

873. Quoique la directive précise qu'elle ne porte pas atteinte aux règles nationales qui encadrent le droit des travailleurs de consulter leurs représentants et syndicats, ainsi qu'à la protection prévue dans ce cadre<sup>3319</sup>, on peut regretter qu'il ne soit pas fait mention, dans le corps de la directive, du rôle d'accompagnement et de conseil que peuvent remplir les représentants syndicaux et les représentants des travailleurs en faveur des lanceur d'alerte<sup>3320</sup>.

---

<sup>3311</sup> Voy. *supra* n° 415

<sup>3312</sup> Article 5, 4), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3313</sup> Article 5, 5), de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Par « autorité compétente », la directive vise « toute autorité nationale désignée pour recevoir des signalements conformément au chapitre III et fournir un retour d'informations à l'auteur de signalement, et/ou désignée pour exercer les fonctions prévues par la [...] directive, notamment en ce qui concerne le suivi » (article 5, 14), de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3314</sup> Précisons que l'expression « sphère publique » a été préférée à celle de « domaine public » mentionnée dans la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019 (article 6, 6), de la résolution précitée).

<sup>3315</sup> Article 5, 6), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3316</sup> L'expression désigne vraisemblablement les organisations représentatives des employeurs ainsi que celles qui assurent la défense de leurs intérêts commerciaux.

<sup>3317</sup> Considérant n° 45 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3318</sup> Article 6 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 33 de la directive précitée.

<sup>3319</sup> Article 3, § 4, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3320</sup> Cette lacune a notamment été pointée par la Confédération française démocratique du travail (Cfdt), le premier syndicat français en nombre d'adhérents. Voy. « Lanceurs d'alerte : de nouvelles règles de protection adoptées au sein de l'Union européenne », *Vos droits > Fil d'actu juridique*, 7 mai 2019, disponible sur [www.cfdt.fr](http://www.cfdt.fr) (consulté le 6 octobre 2019).

À cet égard, nous avons noté que le dispositif d'alerte « contrôle financier » auprès de la BNB laisse aux syndicats la possibilité de réclamer la réintégration de l'informateur victime de représailles à la suite d'un signalement effectué auprès de la Banque<sup>3321</sup>.

Le considérant n° 54 de la directive reconnaît malgré tout que les représentants syndicaux et les représentants des travailleurs puissent recevoir, à la condition qu'ils offrent les qualités appropriées, des signalements pour le compte d'entités publiques ou privées. De plus, le considérant n° 41 souligne que les représentants syndicaux et les représentants des travailleurs doivent bénéficier de la protection prévue par la directive lorsqu'ils agissent en tant que travailleurs mais aussi lorsqu'ils fournissent conseils et aide à l'informateur. Ils agissent alors en tant que « facilitateurs ».

*b) ... d'informations confidentielles ...*

874. Le *whistleblowing* porte par nature sur des informations confidentielles<sup>3322</sup>, c'est-à-dire des informations qui ne sont pas connues, difficilement ou pas publiquement accessibles et censées demeurer cachées<sup>3323</sup>. Le dénonciateur peut être entré en possession de ces informations légalement (en raison de sa position dans l'organisation) ou non (en raison de sa proximité avec le détenteur légal de ces informations ou en raison d'une infraction). En tout état de cause, la révélation de telles informations est susceptible de mettre à mal le devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est astreint tout travailleur vis-à-vis de son employeur, mais aussi le devoir de secret professionnel auquel sont tenus certaines professions<sup>3324</sup>. Cette particularité explique que la protection établie par la directive prenne notamment la forme d'une immunité de responsabilité<sup>3325</sup>.

Aux États-Unis, une distinction est opérée entre les « fuites d'informations » (« *leakers* ») et les lanceurs d'alerte (« *whistleblowers* ») en ce que les premiers violeraient délibérément une règle de droit relative au secret<sup>3326</sup>. En Europe, la distinction entre les *leakers* et les lanceurs d'alerte semble plutôt reposer sur la quantité d'informations publiées. Dans l'affaire « *Lux Leaks* », la Cour d'appel luxembourgeoise a ainsi souligné qu'Antoine Deltour n'avait pas publié l'intégralité de la documentation qu'il s'était procurée, mais s'était remis à la compétence d'un journaliste d'investigation spécialisé dans le domaine de la fiscalité, reconnaissant qu'il n'était pas compétent pour examiner la documentation saisie<sup>3327</sup>.

---

<sup>3321</sup> Article 36/7/1, § 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi organique de la BNB. Voy. *supra* n° 845.

<sup>3322</sup> Sur cette remarque, voy. *supra* n°s 387, 400 et 411.

<sup>3323</sup> En ce sens, voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992.

<sup>3324</sup> Voy. *supra* n°s 779 et s.

<sup>3325</sup> Voy. l'article 21, §§ 2 et 7, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3326</sup> Voy. not. M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 86. La doctrine anglo-saxonne demeure cependant partagée sur la pertinence de la distinction. Sur cette distinction, voy. not. B. FASTERLING & D. LEWIS, « Leaks, legislation and freedom of speech: How can the law effectively promote public-interest whistleblowing? », *International Labour Review*, Vol. 153, Iss. 1, 2014, pp. 71-92.

<sup>3327</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « LuxLeaks », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

Ceci explique que Chelsea Manning et Edward Snowden soient qualifiés de « *leakers* » et soient poursuivis du chef d'espionnage en vertu de l'*Espionage Act*<sup>3328</sup>. Le domaine de la sécurité nationale et du renseignement est très sensible comme nous l'avons déjà noté<sup>3329</sup>.

875. Certaines informations confidentielles méritent de surcroît un traitement particulier. À l'instar de la Recommandation CM/Rec (2014)7 et de la plupart des *whistleblowing laws*<sup>3330</sup>, la directive exclut le domaine de la sécurité nationale et de la défense ainsi que les mesures concernant la protection des informations classifiées et du secret professionnel des avocats et du secret médical, le secret des délibérations judiciaires et les règles en matière de procédure pénale<sup>3331</sup>. Elle précise qu'il n'est pas fait atteinte à la confidentialité d'une correspondance entre un avocat et son client (« secret professionnel des avocats ») ou d'une communication entre un prestataire de soins de santé et un patient (« secret médical »)<sup>3332</sup>. Il s'ensuit qu'un avocat ou un professionnel de la santé pourrait difficilement lancer l'alerte à propos de faits qui lui ont été confiés en sa qualité de dépositaire du secret professionnel, sauf sur la base d'une obligation légale mais dans ce cas, il n'agirait pas en tant que « lanceur d'alerte » proprement dit. En revanche, les membres de professions autres que les avocats et les prestataires de soin de santé « devraient pouvoir prétendre à la protection prévue par la [...] directive lorsqu'ils signalent des informations protégées par les règles professionnelles applicables, à condition que signaler ces informations soit nécessaire pour révéler une violation relevant du champ d'application » de ladite directive<sup>3333</sup>.

*c) ... à propos de pratiques qui constituent une atteinte ou une menace ...*

876. La conception du *whistleblowing* véhiculée par la proposition de directive et ensuite par le texte adopté en première lecture par le Parlement européen a pu paraître trop legaliste en ce qu'elle renvoyait aux *infractions* alors que la version anglaise se référait à la notion plus souple de « *breaches* ».

D'après le *Dictionnaire Larousse*, la notion d'« infraction » désigne en effet la « transgression, violation d'une règle ». En droit, elle couvre plus précisément l'« action ou omission expressément prévue par la loi, qui la sanctionne par une peine en raison de l'atteinte qu'elle constitue à l'ordre politique, social ou économique. (Il y a 3 catégories d'infractions : les contraventions, les délits et les crimes.) »<sup>3334</sup>. Le terme anglais « *breach* » est en revanche plus souple. Il ressort du *Black's Law Dictionary*, qui renvoie à une série de « *breaches* » (« *breach of contract* », « *breach of confidence* », « *breach of privilege* », « *breach of duty* », etc.), que la notion de *breach* ne suppose pas nécessairement la violation

---

<sup>3328</sup> Chelsea Manning a toutefois été graciée par le président Obama à la fin de sa présidence. Elle a été libérée de prison en mai 2017.

<sup>3329</sup> M. BARDIN, « Les "lanceurs d'alerte" à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 249-274. Sur la portée de la liberté d'expression dans le domaine du renseignement, voy. aussi Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Stoll c. Suisse*, 10 décembre 2007. Voy. aussi la résolution 1551 (2007) de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe sur l'équité des procédures judiciaires dans les affaires d'espionnage ou de divulgation de secrets d'États, adoptée par l'Assemblée le 19 avril 2007 en sa 17<sup>e</sup> séance.

<sup>3330</sup> Voy. par exemple l'article 6, alinéa 2, de la Loi Sapin II. Sur cette loi, voy. *supra* n° 587.

<sup>3331</sup> Article 3, §§ 2 et 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3332</sup> Considérant n° 26 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3333</sup> Considérant n° 27 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3334</sup> *Dictionnaire Larousse en ligne*, consulté le 4 octobre 2019.

d'une règle légale<sup>3335</sup>. La notion de *breach* est plus proche de celle d'un manquement à une obligation (*legal or moral duty*) que de celle de la violation d'une règle légale comme l'exprime la notion d'infraction en langue française dans les pays de *Civil Law*.

C'est donc à bon escient que la notion d'« infraction » a laissé la place à la notion plus neutre de « violation » dans le texte final de la directive. Entendue indépendamment de la classification au regard du droit national comme étant de nature administrative, pénale ou autre<sup>3336</sup>, la notion de « violation » couvre les actes ou omissions qui (i) sont illicites et ont trait aux actes de l'Union et aux domaines relevant du champ d'application matériel visé à l'article 2 de la directive (activités illicites) ou qui (ii) vont à l'encontre de l'objet ou de la finalité des règles prévues dans les actes de l'Union et les domaines relevant du champ d'application matériel visé à l'article 2 de la directive (activités abusive)<sup>3337</sup>. La précision est particulièrement importante dans le domaine fiscal puisque nous avons vu que certaines pratiques fiscales licites pouvaient être taxées d'abusives en raison de leur degré de complexité et/ou du montant d'impôt éludé sur la base d'une disposition anti-abus<sup>3338</sup>.

877. L'effectivité du droit de l'Union requiert d'appliquer la protection aux infractions réalisées, mais aussi aux « violations qui ne se sont pas encore matérialisées mais qui vont très probablement avoir lieu, [aux] actes ou [aux] omissions que l'auteur de signalement a des motifs raisonnables de considérer comme des violations, ainsi qu'[aux] tentatives de dissimulation de violations »<sup>3339</sup>. L'application de la protection aux tentatives de dissimulation d'infractions s'inspire vraisemblablement du *Public Interest Disclosure Act* britannique qui prévoit une telle disposition.

Il s'ensuit que la protection établie par la directive s'applique aux actes et faits qui représentent une *menace* ou une *atteinte* à l'intérêt général dans l'optique de prévenir, dissuader et détecter les actes répréhensibles. La conception que la directive véhicule de la dénonciation s'inscrit donc pleinement dans les travaux du Conseil de l'Europe<sup>3340</sup>, mais aussi des « pères » de l'alerte éthique en France, Francis Chateauraynaud et Didier Torny<sup>3341</sup>. Au sens de la directive, la dénonciation vise de fait tant à prévenir les risques (logique de l'alerte) qu'à sanctionner les méfaits (logique de la dénonciation).

878. En revanche, le considérant n° 43 *in fine* de la directive mentionne que la protection ne devrait pas s'appliquer « aux personnes qui signalent des informations qui sont *déjà entièrement disponibles dans le domaine public* ou des rumeurs ou ouï-dire non fondés (nous soulignons) »<sup>3342</sup>.

---

<sup>3335</sup> « *Breach* » in *Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org> (consulté le 4 octobre 2019).

<sup>3336</sup> Considérant n° 3 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3337</sup> Article 5, 1), de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 42 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3338</sup> Sur la portée des pratiques abusives, voy. *supra* n°s 383 et s.

<sup>3339</sup> Considérant n° 43 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi la notion d'« informations sur des violations » (article 5, 2), de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3340</sup> Sur cette conception, voy. *supra* n° 413.

<sup>3341</sup> Du point de vue des deux sociologues, le lancement d'alerte se présente « comme un cas particulier de rencontre entre une logique de la dénonciation et une logique de l'alerte » (F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNAY, *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013, p. 21). Voy. *supra* n° 247.

<sup>3342</sup> Considérant n° 43 *in fine* de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

S'il est parfaitement cohérent d'exclure du champ d'application de la directive les dénonciations légères dénuées de toute vraisemblance, on s'interroge sur la portée de l'exclusion des « informations qui sont déjà entièrement disponibles dans le domaine public ».

Le Parlement européen avait recommandé de renverser cette exclusion, qui figurait dans la proposition de directive du 23 avril 2018<sup>3343</sup>, et de prévoir au contraire la protection des « personnes apportant de nouvelles informations concernant des questions qui sont déjà dans le domaine public »<sup>3344</sup>. Force est de constater qu'il n'a pas été entendu.

L'expression « informations qui sont déjà *entièrement disponibles* dans le domaine public » couvre-t-elle les documents qui sont déjà en possession des pouvoirs publics en raison d'une obligation légale de déclaration – à charge d'un tiers<sup>3345</sup> ou du contribuable<sup>3346</sup> – ou d'une enquête administrative ou pénale ? Englobe-t-elle plutôt, à la lumière de l'arrêt rendu par la Cour de cassation luxembourgeoise dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* », les informations déjà connues du public (en raison ou non d'une précédente fuite) ? Cette seconde interprétation est la plus vraisemblable dès l'instant où le texte adopté en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019 définissait la « divulgation publique » comme « la mise à la disposition du *domaine public* d'informations sur des infractions (nous soulignons) »<sup>3347</sup>.

En toute hypothèse, il nous semble totalement exclu d'interpréter le considérant n° 43 *in fine* de la Directive sur les lanceurs d'alerte comme validant une quelconque condition d'originalité.

Certes, la condition d'originalité est une condition classique en droit américain de la dénonciation<sup>3348</sup>. Elle a d'ailleurs été reprise dans l'article 32, paragraphe 4, du règlement sur les abus de marché, qui s'inspire du *Dodd-Frank Act*. La condition n'est toutefois justifiée qu'au regard du système d'intéressement qui accompagne la plupart des *whistleblowing laws* aux États-Unis. Il n'est effectivement pas utile pour une autorité de recevoir une information déjà en sa possession. La condition intervient donc uniquement en cas de signalement auprès des autorités compétentes, et non pas en cas de révélation publique, laquelle n'est pas encadrée aux États-Unis.

La condition d'originalité n'est pas tout à fait étrangère au droit belge dans la mesure où elle entre en ligne de compte dans le cadre du programme de récompenses mis en place dans le domaine criminel<sup>3349</sup>. Nous reviendrons sur la condition d'originalité lors de l'examen de la

---

<sup>3343</sup> Considérant n° 30 de la proposition de directive du 23 avril 2018.

<sup>3344</sup> Considérant n° 30 du Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018.

<sup>3345</sup> On pense par exemple à l'obligation de déclaration des soupçons de blanchiment en vertu de la législation anti-blanchiment ou à l'obligation de déclaration des montages transfrontières en vertu de la directive DAC 6. Sur ces obligations, voy. *supra* n°s 789 et s.

<sup>3346</sup> On pense par exemple à l'obligation de déclaration des constructions juridiques étrangères établie par l'article 307 du C.I.R. 92. Cette obligation est évoquée *supra* n° 327.

<sup>3347</sup> Article 6, 6), de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019. La Directive sur les lanceurs d'alerte a cependant opté pour l'expression plus neutre de « sphère publique » (article 5, 6), de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3348</sup> La condition d'originalité conditionne ainsi l'octroi d'une récompense sur pied du *FCA* et de l'*IRS Whistleblowers Program*.

<sup>3349</sup> Voy. *supra* n° 745. Il n'est toutefois pas possible de l'affirmer avec certitude dès lors que les critères d'appréciation ne sont pas publiés légalement mais fixés dans une matrice communiquée en interne.

jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme au regard de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme<sup>3350</sup>.

*d) ... à l'intérêt général*

879. La notion d' « intérêt général » englobe, dans toute l'Europe, les idées de « prospérité » et de « bien-être » du public et de la société<sup>3351</sup>. En ce sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte considère que « les violations du droit de l'Union [...] peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public, *en ce qu'elles engendrent des risques importants pour le bien-être de la société* (nous soulignons) »<sup>3352</sup>.

Aussi commune soit-elle pour un juriste, la notion d'intérêt général n'en est pas moins une notion extrêmement vague.

S'inspirant de son homologue britannique, le législateur européen a alors choisi de lister quels étaient les faits à pouvoir faire l'objet d'une dénonciation au sens de la directive, et partant à constituer une atteinte ou une menace à l'intérêt général. Parmi ces infractions figurent des infractions fiscales. Les actes et domaines d'actions énumérés ont été sélectionnés dans la mesure « où :

- il est nécessaire de renforcer l'application de la loi,
- le sous-signallement des violations par les lanceurs d'alerte est un facteur clé affectant l'application de la loi, et
- des violations du droit de l'Union peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public »<sup>3353</sup>.

Tenant compte du fait que les signalements qui concernent des intérêts privés sont en général exclus du champ du *whistleblowing*, la Directive sur les lanceurs d'alerte indique que les États membres peuvent « prévoir que les signalements de griefs interpersonnels affectant exclusivement l'auteur de signalement, en d'autres termes les griefs concernant des conflits interpersonnels entre l'auteur de signalement et un autre travailleur, peuvent être communiqués via d'autres procédures »<sup>3354</sup>. De tels signalements concernent en réalité l'hypothèse de la plainte, qui doit être distinguée de celle de la dénonciation, et qui n'est pas pertinente en droit fiscal.

880. Concrètement, la directive vise à renforcer l'effectivité des actes de l'Union figurant à son annexe, en ce qui concerne les domaines suivants :

---

<sup>3350</sup> Pour un examen de la condition d'originalité au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'article 10 de la CEDH, voy. *infra* n° 1130.

<sup>3351</sup> Sur le sens et la portée de la notion d' « intérêt général » en Europe, voy. *supra* n° 658.

<sup>3352</sup> Considérant n° 3 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La Directive sur les lanceurs d'alerte relève aussi qu'« [e]n signalant des violations du droit de l'Union qui portent atteinte à l'intérêt public, ces personnes agissent en tant que « lanceurs d'alerte » et jouent ainsi un rôle clé dans la révélation et la prévention de ces violations et dans la *préservation du bien-être de la société* (nous soulignons) » (considérant n° 1 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3353</sup> Considérant n° 5 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi les considérants n°s 106 et 107 de la directive précitée.

<sup>3354</sup> Considérant n° 22 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

- « i) marchés publics;
- ii) services, produits et marchés financiers et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme;
- iii) sécurité et conformité des produits;
- iv) sécurité des transports;
- v) protection de l'environnement;
- vi) radioprotection et sûreté nucléaire;
- vii) sécurité des aliments destinés à l'alimentation humaine et animale, santé et bien-être des animaux;
- viii) santé publique;
- ix) protection des consommateurs;
- x) protection de la vie privée et des données à caractère personnel, et sécurité des réseaux et des systèmes d'information »<sup>3355</sup>.

La liste n'est pas exhaustive. Les États membres sont libres d'étendre l'application des dispositions nationales qui encadrent l'alerte à d'autres actes et domaines que ceux visés par la directive<sup>3356</sup>.

881. Parmi les domaines énumérés, soulignons que figure le domaine des « services, produits et marchés financiers et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ». Comme nous l'avons vu, la valeur ajoutée de la protection des lanceurs d'alerte dans le secteur financier a déjà été reconnue à la suite de la crise financière<sup>3357</sup>.

La réglementation des marchés financiers et la lutte contre le blanchiment ont donné lieu à des actes sectoriels. La directive précise à cet égard que les règles spécifiques prévues par ces actes continuent de s'appliquer. La directive ne s'applique que lorsqu'une question n'est pas obligatoirement réglementée par ces actes<sup>3358</sup>. Elle vise à garantir des normes minimales communes de protection dans toute l'Union pour les personnes qui y ont recours<sup>3359</sup>. Ces principes valent, au-delà du secteur financier, pour tous les actes sectoriels qui prévoient déjà des procédures spécifiques de signalement et qui sont répertoriés en annexe de la directive.

882. La directive s'applique également aux « violations portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union »<sup>3360</sup> et aux « violations relatives au marché intérieur, y compris les violations des règles de l'Union en matière de concurrence et d'aides d'État, ainsi que les violations relatives au marché intérieur en ce qui concerne les actes qui violent les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés ou les dispositifs destinés à obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la législation applicable en matière d'impôt sur les sociétés »<sup>3361</sup>. Les infractions en matière de concurrence ou d'aides d'État concernent les articles 101, 102, 106, 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les règles de droit dérivé adoptées pour leur application<sup>3362</sup>.

Nous détaillons ces infractions dans les lignes qui suivent.

---

<sup>3355</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, a) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3356</sup> Article 2, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3357</sup> En ce sens, voy. le considérant n° 7 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3358</sup> Article 3, § 1<sup>er</sup> de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3359</sup> Considérant n° 20 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3360</sup> Article 2.1, b), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3361</sup> Article 2.1, c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3362</sup> Considérant n° 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.



*B. Les infractions fiscales couvertes par l'alerte fiscale*

883. La directive ne s'applique pas à toute infraction fiscale. Elle ne vise effectivement pas largement le domaine de la fraude et de l'évasion fiscales comme proposé par le Parlement en novembre 2018<sup>3363</sup>.

La protection des lanceurs d'alerte fiscale à l'échelle européenne n'est justifiée qu'en ce qui concerne les violations et les dispositifs abusifs et/ou tendant à l'évasion qui peuvent donner lieu à « une concurrence fiscale déloyale et à une évasion fiscale généralisée, faussant les règles du jeu pour les entreprises et entraînant une perte de recettes fiscales pour les États membres et pour le budget de l'Union dans son ensemble »<sup>3364</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte présente donc également une portée préventive dans le domaine fiscal. Elle poursuit l'objectif de protéger les lanceurs d'alerte qui signalent une atteinte ou une *menace* à l'intérêt public en vue de *prévenir* et de combattre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la corruption<sup>3365</sup>.

884. Concrètement, la directive s'applique aux infractions fiscales relatives au marché intérieur (a) ainsi qu'aux infractions fiscales aux règles européennes dans le domaine des services financiers, produits et marchés, et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (b). La révélation de pratiques fiscales irresponsables ou injustes n'est pas visée par la directive (c). Comme nous l'avons montré dans la première partie de l'étude, le domaine de la fiscalité est un domaine éminemment complexe. L'illégalité d'une pratique fiscale est rarement manifeste (d).

*a) Les infractions fiscales relatives au marché intérieur*

885. La directive s'applique uniquement aux infractions fiscales suivantes:

- aux violations relatives au marché intérieur en ce qui concerne les actes qui violent les règles de l'impôt sur les sociétés (fraude fiscale) ;
- aux violations relatives au marché intérieur en ce qui concerne les dispositifs destinés à obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la loi sur l'impôt sur les sociétés applicable (abus fiscal) ;

---

<sup>3363</sup> Dans son rapport de novembre 2018, le Parlement avait proposé d'amender le texte de façon à prévoir expressément la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales, mais cet amendement n'a pas été retenu dans l'accord passé avec le Conseil (article 1<sup>er</sup>, a), ii) du projet de résolution législative sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), 26 novembre 2018).

<sup>3364</sup> Considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3365</sup> European Commission, Platform for Tax Good Governance, The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers, DOC: Platform/28/2017/EN, pp. 2 et 3, disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platform\\_wistlebolowers.docx.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_wistlebolowers.docx.pdf) (consulté le 19 février 2018).

- les violations relatives au marché intérieur, y compris les violations des règles européennes en matière de concurrence et d'aides d'État (régimes fiscaux préférentiels, *rulings* fiscaux anti-concurrentiels et aides d'États à caractère fiscal prohibées).

886. La première catégorie d'infraction fiscale a trait à la fraude fiscale. Sous ce vocable est visé en Belgique la fraude fiscale simple et la fraude fiscale complexe.

Pour rappel, le contribuable qui viole sciemment la loi fiscale en vue d'éluder l'impôt se rend coupable de fraude fiscale<sup>3366</sup>. La fraude est simple lorsqu'elle consiste dans de la dissimulation (article 449 du C.I.R. 92). Constitue, par exemple, de la dissimulation le fait de ne pas déclarer certains revenus taxables dans sa déclaration fiscale. La fraude est complexe lorsqu'elle implique une simulation au sens du droit civil (article 450 du C.I.R. 92). La simulation suppose de créer une apparence de réalité en vue d'être taxé sur cette réalité alors que cette réalité apparente ne correspond pas à la réalité concrète. Constitue, par exemple, de la simulation le fait de donner l'apparence de ne pas être propriétaire d'une entité juridique alors que l'on bénéficie des revenus générés par cette entité.

La deuxième catégorie d'infraction fiscale concerne l'abus fiscal. Comme nous l'avons souligné, il est apparu que le législateur ne pouvait pas simplement identifier le comportement répréhensible en droit fiscal car il évolue au gré de l'habileté et de l'ingéniosité des contribuables et de leurs conseils. Certes, le législateur pourrait détailler et sanctionner les comportements répréhensibles nouvellement apparus dans le domaine fiscal, mais cette course-poursuite serait sans fin<sup>3367</sup>. Le recours à la norme juridique doit donc être complété par des principes à la texture ouverte. L'émergence de l'abus fiscal s'explique de la sorte. Logée à l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992, la notion d'abus fiscal s'inspire en Belgique de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et de la clause générale anti-abus formulée à l'article 6 de la directive « ATAD »<sup>3368</sup>.

Enfin, la troisième catégorie concerne les infractions relatives au marché intérieur. Certaines infractions fiscales peuvent en effet être sanctionnées au titre des règles relatives au marché intérieur dès lors qu'elles mènent à des distorsions de marché. C'est le cas, par exemple, des décisions fiscales anticipées qui peuvent être sanctionnées sur la base des règles qui luttent contre les régimes fiscaux préférentiels ou sur la base des règles relatives aux aides d'État.

Les *media leaks* permettent d'illustrer ces trois catégories d'infractions. Les pratiques dénoncées dans le cadre du « *Swiss Leaks* », qui visaient à contourner l'application de la directive « épargne », sont par exemple susceptibles de relever de la première catégorie, les pratiques d'optimisation fiscale révélées dans le cadre des « *Panama Papers* » sont, quant à elles, susceptibles de relever de la deuxième catégorie. Enfin, les *rulings* au cœur de l'affaire « *Lux Leaks* » relevaient potentiellement de la troisième catégorie en ce que les *rulings* peuvent être sanctionnés, soit au titre des règles relatifs aux régimes fiscaux préférentiels, soit au titre des règles relatives aux aides d'État.

---

<sup>3366</sup> Sur le délit de fraude fiscale, voy. *supra* n° 402 et s.

<sup>3367</sup> D. GUTMANN, « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (K.B. BROWN, ed.), *Ius Gentium, Comparative Perspectives on Law and Justice* 12, London/New York, Springer/Dordrecht Heidelberg, 2012, p. 135.

<sup>3368</sup> Sur la clause générale anti-abus et la directive « ATAD », voy. *supra* n° 429.

*b) Les infractions fiscales couvertes par des législations sectorielles*

887. La directive s'applique, en outre, aux infractions fiscales dans le domaine des « services, produits et marchés financiers et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ».

Ces infractions fiscales peuvent être de deux types.

En application du dispositif d'alerte mis en place en vertu des Quatrième et Cinquième directives anti-blanchiment, elles pourraient se rapporter à des soupçons de blanchiment liés à une infraction de fraude fiscale grave, organisée ou non.

Pour rappel<sup>3369</sup>, la fraude fiscale peut être considérée comme « grave » quand elle porte sur des montants particulièrement élevés, implique la fabrication ou l'utilisation de faux et/ou met en œuvre des mécanismes complexes ou des procédés à dimension internationale<sup>3370</sup>.

En application des dispositifs d'alerte implémentés dans le prolongement des directive « solvabilité II » et directive « bancaire », elles pourraient également se rapporter à des mécanismes particuliers de fraude fiscale.

Originalité de droit belge, la notion de « mécanisme particulier » ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale par des tiers ne fait pas, comme nous l'avons indiqué, l'objet d'une définition légale en droit belge<sup>3371</sup>. Les institutions financières disposent toutefois d'orientations fournies par l'ancêtre de la FSMA, la Commission bancaire et financière<sup>3372</sup>. On y retrouve, à titre d'exemple l'« intermédiation pour un établissement de crédit étranger ou une entreprise d'investissement étrangère, favorisant la fraude fiscale par des résidents ».

*c) L'exclusion des pratiques fiscales irresponsables ou injustes*

888. La proposition de directive ne dit pas un mot de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise, que cela soit ou non dans le domaine fiscal<sup>3373</sup>. Plusieurs facteurs justifiaient pourtant d'en prendre compte. Tout d'abord, il convient de rappeler que le secteur privé présente fréquemment le *whistleblowing* comme un nouvel outil d'audit interne capable de renforcer l'intégrité du système fiscal et la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>3374</sup>. En outre, les *media leaks* ont montré à suffisance que les lanceurs d'alerte attendaient des organisations et des personnalités mises en cause de rendre des comptes à la société (*accountability*). Enfin, nous avons démontré dans la première partie de l'étude qu'une nouvelle limite au libre choix de la voie la moins imposée se dessinait dans l'ombre du devoir de payer sa « juste part d'impôts ».

---

<sup>3369</sup> Sur la notion de « fraude fiscale grave », voy. *supra* n° 403.

<sup>3370</sup> Voy. not. le projet de loi du 22 avril 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, Exposé des motifs et commentaire des articles, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n° 53-2763/001, pp. 4-5.

<sup>3371</sup> Sur la notion de « mécanisme particulier », voy. *supra* n° 404.

<sup>3372</sup> Circulaire D1 97/9 de la CBF aux établissements de crédit du 18 décembre 1997 ; Circulaire D4 97/4 de la CBF aux entreprises d'investissement du 18 décembre 1997 ; toutes deux disponibles sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3373</sup> Sauf à inclure l'idée de RSE dans celles de responsabilité démocratique et de reddition des comptes.

<sup>3374</sup> Voy. *supra* n°s 373 et s.

Le fait de ne pas payer sa « juste part d'impôts » porte incontestablement atteinte aux intérêts financiers de l'Union. Ce comportement ne peut pas pour autant entrer dans le champ d'application *ratione materiae* de la directive via la catégorie d'« infractions portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union »<sup>3375</sup>. La directive précise en effet que cette catégorie d'infractions concerne les infractions « telles que précisées dans les mesures pertinentes de l'Union ».

En l'état du droit actuel, les pratiques fiscales irresponsables et injustes ne ressortent dès lors pas du champ d'application de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La révélation de telles pratiques continuent de ressortir du seul champ du droit à la liberté d'expression. Les États membres sont cependant libres d'étendre l'application des dispositions nationales qui encadrent l'alerte à d'autres actes et domaines que ceux visés par la directive<sup>3376</sup>.

#### *d) La complexité de l'objet fiscal*

889. La pratique a souligné la difficulté de faire reposer sur une personne privée, qu'il s'agisse d'un travailleur ordinaire ou d'un travailleur professionnel<sup>3377</sup>, la détection des infractions fiscales.

La première partie de l'étude a permis de saisir combien le décryptage d'un montage fiscal est une tâche complexe qui requiert de l'expérience et des connaissances. *A priori*, seules des personnes hautement qualifiées sont capables de démêler le vrai du faux, la réalité de la simulation. Mais ce sont ces personnes qui sont, en général, soumises à une obligation de confidentialité renforcée. Elles ne sont, par ailleurs, pas nécessairement les plus disposées à parler.

Forts de ces considérations, des experts engagés lancent des initiatives en vue de rendre plus accessible la matière fiscale. Maxime Renahy, ancien avocat d'affaires à Jersey et ancien espion pour la DGSE, est par exemple en train de constituer des « cellules », réunissant des experts français tels que Gabriel Zucman et Thomas Piketty<sup>3378</sup>. Ces experts ambitionnent entre autres de créer des capsules vidéos à destination du grand public. Une telle initiative repose sur l'idée que toute personne est susceptible de se retrouver à un moment donné « lanceur d'alerte ».

890. En outre, la frontière entre ce qui est légal et ce qui ne l'est pas est particulièrement poreuse en droit fiscal et, du surcroît, susceptible d'évolution. On a vu combien il pouvait s'avérer difficile de tracer une ligne de démarcation claire entre la fraude fiscale, l'évasion

---

<sup>3375</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, b), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3376</sup> Article 2, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3377</sup> Si besoin est, rappelons que le travailleur « ordinaire » est soumis à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur. Le travailleur « professionnel » est astreint, outre à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur, à une obligation de secret professionnel ou à tout le moins à une obligation de confidentialité renforcée prévue par la déontologie de son secteur.

<sup>3378</sup> « Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019.

fiscale illicite et l'évitement licite, et ce même pour un fiscaliste aguerri<sup>3379</sup>. La notion d'abus fiscal est particulièrement délicate: de par la complexité du droit fiscal et des montages mis en place pour échapper à l'impôt tout d'abord, mais aussi en raison du fait que la notion ne jouit pas d'une définition univoque à l'échelle européenne. À ce propos, la Directive sur les lanceurs d'alerte précise bien qu'elle n'harmonise pas les dispositions de droit fiscal, que ce soit en droit matériel ou en droit procédural<sup>3380</sup>. Quoi qu'il en soit, on ne peut attendre du lanceur d'alerte qu'il décide de la légalité des faits, une telle opération relevant de la qualification juridique qui incombe aux autorités fiscales et aux juridictions<sup>3381</sup>.

Les lanceurs d'alerte et les journalistes ne nourrissent de toute façon pas un tel dessein. À l'occasion de la publication des « *Panama Papers* » sur son site Internet, l'ICIJ a expressément fait savoir qu'elle n'entendait pas se prononcer sur l'illégalité ou non des montages *offshores* révélés ni sur l'identité exacte des bénéficiaires effectifs de tels montages. La consultation de sa base de données nécessite même de l'utilisateur d'approuver, par un consentement exprès (« *opt-in* »), la clause suivante : « *Please read the statement below before searching : There are legitimate uses for offshore companies and trusts. We do not intend to suggest or imply that any persons, companies or other entities included in the ICIJ Offshore Leaks Database have broken the law or otherwise acted improperly. Many people and entities have the same or similar names. We suggest you confirm the identities of any individuals or entities located in the database based on addresses or other identifiable information. If you find an error in the database please get in touch with us* »<sup>3382</sup>.

891. Eu égard à la complexité de l'objet fiscal, des auteurs se demandent s'il est proportionné d'encourager la dénonciation de pratiques fiscales pour lesquelles il existe déjà des obligations spécifiques de dénonciation<sup>3383</sup>. On pense aux obligations établies par les directives « DAC » ainsi que par la directive « ATAD ». L'obligation de dénonciation établie par la législation anti-blanchiment doit être distinguée car elle ne s'adresse pas à l'administration fiscale.

Il est parfaitement possible que le lanceur d'alerte fiscale transmette en fin de compte des renseignements que les entreprises<sup>3384</sup>, les institutions financières<sup>3385</sup> ou les intermédiaires<sup>3386</sup> ont déjà communiqués à l'administration fiscale<sup>3387</sup>. Or nous avons montré que la condition d'originalité comportait encore un certain degré d'incertitude.

Cette situation risque de surcroît de mener à un engorgement des autorités fiscales, alors que l'efficacité des directives « DAC » n'a même pas encore pu être évaluée vu leur caractère récent.

---

<sup>3379</sup> En ce sens, voy. not. D. GUTMANN, « The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 427.

<sup>3380</sup> Considérant n° 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3381</sup> Voy. not. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 424; D. GUTMANN, « The Difficulty in Establishing ... », *op. cit.*, p. 427.

<sup>3382</sup> *ICIJ Offshore Leaks Database*, disponible sur <https://offshoreleaks.icij.org> (consulté le 21 janvier 2017).

<sup>3383</sup> En ce sens, voy. not. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters ... », *op. cit.*, pp. 424-425; K. PANTAZATOU, « The New Directive on Whistleblowers' Protection: Any Impact on Taxation? », *Kluwer International Tax Blog*, 22 May 2019 (consulté le 22 mai 2019).

<sup>3384</sup> En vertu de la directive « DAC 4 » (documentation de prix de transfert).

<sup>3385</sup> En vertu de la directive « DAC 2 » (informations relatives aux comptes financiers – NCD)

<sup>3386</sup> En vertu de la directive « DAC 6 » (dispositifs transfrontières potentiellement abusifs).

<sup>3387</sup> K. PANTAZATOU, « The New Directive on Whistleblowers' Protection ... », *op. cit.*

Dans le même temps, ouvrir l'alerte fiscale à ces faits fiscaux permet de s'assurer que ces faits seront bel et bien rapportés aux autorités étatiques<sup>3388</sup>. Les scandales fiscaux et financiers qui ont éclaté depuis la crise économique de 2008 ont montré qu'on ne pouvait pas se fier exclusivement aux entreprises, aux institutions financières et aux intermédiaires fiscaux. Ces catégories de personnes sont les plus qualifiées pour dénoncer les faits fiscaux répréhensibles dont ils ont connaissance, mais ils ne sont pas nécessairement les plus disposés à réagir<sup>3389</sup>, soit parce qu'ils tirent eux-mêmes profit des faits fiscaux répréhensibles, soit parce qu'ils baignent dans une culture du secret peu propice à la divulgation d'informations, soit encore parce qu'ils craignent de faire l'objet de représailles s'ils venaient à parler (rétrogradation, perte d'une promotion, suspension, ...).

Ensuite, il semble hasardeux d'attendre d'un lanceur d'alerte, qui n'est, en principe, pas un spécialiste, de déterminer si les faits qu'il souhaite dénoncer sont déjà soumis à une obligation de dénonciation<sup>3390</sup>. Exclure du champ du lancement d'alerte fiscale les faits pour lesquels une obligation de dénonciation existe déjà à charge d'un travailleur professionnel viendrait enfin à vider presque de toute sa substance, du point de vue fiscal, la Directive sur les lanceurs d'alerte.

892. Ce qui est certain, c'est que le lanceur d'alerte fiscale devrait être protégé aussi longtemps qu'il est en mesure de démontrer qu'il avait des motifs raisonnables de croire que les faits dénoncés constituaient de la fraude fiscale<sup>3391</sup>. En tout état de cause, la Directive sur les lanceurs d'alerte considère que le dénonciateur est de bonne foi s'il avait « des *motifs raisonnables de croire* que les informations signalées sur les violations étaient véridiques au moment du signalement et que ces informations *entraient dans le champ d'application de la [...] directive* (nous soulignons) »<sup>3392</sup>. Le lanceur d'alerte sera donc protégé s'il avait des motifs raisonnables de croire que les informations se rapportaient à de la fraude fiscale ou à des dispositifs abusifs.

Si la fraude fiscale est, en toutes circonstances, illégale, on peut du reste se demander s'il ne serait pas adéquat, pour des motifs d'opportunité, de favoriser la dénonciation de la fraude fiscale grave et/ou complexe. En général, le préjudice causé à l'intérêt public, lequel fonde le droit de la dénonciation, est nettement plus important lorsque la fraude fiscale est grave ou complexe que lorsque la fraude fiscale est simple. Aligner tous les cas de fraude fiscale pourrait, au contraire, nuire à l'intérêt public en ce qu'il affaiblirait le lien social. Dans notre culture populaire, le délateur, le Sycophante, est effectivement celui qui dénonce des peccadilles, des faits probablement illégaux mais de faible importance<sup>3393</sup>. La notion de fraude fiscale grave ne bénéficiant pas d'une définition légale, il ne serait pas inutile de convenir d'une série d'indices dont la présence permettrait d'établir une présomption de bonne foi en faveur du lanceur

---

<sup>3388</sup> En ce sens, voy. K. PANTAZATOU, « The New Directive on Whistleblowers' Protection ... », *op. cit.*

<sup>3389</sup> En ce sens, voy. not. « Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019.

<sup>3390</sup> A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters ... », *op. cit.*, p. 424.

<sup>3391</sup> Voy. not. A. P. DOURADO, *ibidem*, p. 424. Voy. aussi D. GUTMANN, « The Difficulty in Establishing ... », *op. cit.*, p. 427.

<sup>3392</sup> Article 6.1, a) et considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3393</sup> Sur la figure du Sycophante, voy. *supra* n° 46.

d'alerte fiscal. Un tel indice pourrait, par exemple, résulter de la mise en cause, dans le montage fiscal suspect, d'une juridiction non coopérative<sup>3394</sup>.

893. Si on ne peut attendre du lanceur d'alerte de faire preuve de précision, la donne est en revanche différente en ce qui concerne le législateur national. Celui-ci devra nécessairement préciser, en des termes accessibles et prévisibles, l'objet du système d'alerte fiscale lors de la transposition de la directive qui doit avoir lieu dans les deux ans de son adoption. En tant qu'ingérence dans le droit à la vie privée et dans le droit à la protection des données à caractère personnel, le dispositif doit en effet reposer sur une base légale accessible et prévisible. Une telle recommandation est d'autant plus prégnante que les destinataires primaires du système d'alerte fiscale ne sont pas automatiquement des fiscalistes<sup>3395</sup>. Dans la perspective de ce travail législatif, nous avons veillé à spécifier les trois catégories d'actes spécifiquement visés par la directive dans le domaine fiscal dans la première partie de l'étude.

L'avant-projet de loi « *Panama Papers* » était à cet égard assez évasif. L'objet du signalement résidait dans la commission d'une fraude fiscale par une personne morale ou la contribution à un mécanisme de fraude *fiscale* au profit de tiers, susceptible de porter gravement atteinte à l'intérêt général. Or, tant la notion de fraude fiscale que celle de mécanisme particulier sont complexes et ont d'ailleurs appelé à des réflexions approfondies dans le cadre des travaux de la Commission parlementaire « *Panama Papers* »<sup>3396</sup>.

## Section 2. La mise en place d'une procédure spécifique de signalement

894. La proposition de directive sur les lanceurs d'alerte du 23 avril 2018 a reçu un accueil assez mitigé de la part de la société civile en raison de la procédure échelonnée mise en place dans le cadre du lancement d'alerte et du peu d'attention accordée à la révélation publique<sup>3397</sup>.

Le législateur européen est venu corriger le tir, supprimant dans la directive l'idée de palier entre les trois voies de signalement que forment le lancement d'alerte et abordant explicitement la question de la révélation publique (§ 1). Conformément aux principes communs du

---

<sup>3394</sup> En ce sens, voy. not. A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters ... », *op. cit.*, p. 424.

<sup>3395</sup> À ce propos, il faut noter que d'anciens avocats d'affaires, familiers du système *offshore*, mettent désormais leur expérience au service des potentiels lanceurs d'alerte. C'est le cas notamment de Maxime Renahy, ancien avocat d'affaires à Jersey et ancien espion pour la DGSE.

<sup>3396</sup> Par « *fraude fiscale* », faut-il entendre toute fraude fiscale ou seulement la fraude fiscale grave dès lors que celle-ci doit, selon la définition, porter *gravement* atteinte à l'intérêt général ? Quel type d'impôt vise-t-on ? L'impôt sur les revenus uniquement ? S'agissant des mécanismes particuliers, soulignons que les difficultés suscitées par la notion ont requis d'y consacrer spécialement une annexe dans le rapport de la Commission « *Panama Papers* » (Annexe 4).

<sup>3397</sup> Voy. not. Q. VAN ENIS, *Robust whistleblower protection is a crucial challenge for the European democracy*, European Federation of Journalists, 2018, disponible sur <https://europeanjournalists.org> (consulté le 3 novembre 2019); XNET – EDRi (European Digital Rights), « Analysis and recommendations for key modifications in the draft EC Directive for the Protection of Whistleblowers », 12 juin 2018, disponible sur <https://xnet-x.net/en/recommendations-modifications-draft-ec-directive-protection-whistle-blowers/> (consulté le 25 juin 2018); T. DEVINE, « Response to proposed EU Directive on protecting whistleblowers », WIN (Whistleblowing International Network) EU MEMORANDUM 1: 19 June 2018, disponible sur <https://whistlenetwork.files.wordpress.com/2018/10/win-memo-1-legal-assessment-of-eu-proposed-wb-directive-19-06-18.pdf> (consulté le 20 décembre 2018).

*whistleblowing*, la mise en œuvre concrète de la procédure de dénonciation passe par la mise en place de canaux exprès pour le signalement interne et le signalement externe (§ 2).

### § 1. Le choix de l'interlocuteur le plus approprié

895. L'instauration d'une procédure échelonnée représente une composante récurrente dans les *whistleblowing laws*.

Elle figure, par exemple, dans le *UK Public Interest Disclosure Act* ou, plus près de nous, dans la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel<sup>3398</sup>. Elle semble en outre défendue par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>3399</sup> quoique la formulation choisie par la juridiction strasbourgeoise ait pu semer le doute. La Cour rappelle effectivement, selon une formulation inchangée, que le dénonciateur doit procéder « à la divulgation d'abord auprès de son supérieur *ou* (nous soulignons) d'une autre autorité ou instance compétente. La divulgation au public ne doit être envisagée qu'en dernier ressort, en cas d'impossibilité manifeste d'agir autrement »<sup>3400</sup>. La voie interne et la voie externe semblent donc mises sur pied d'égalité.

Le respect d'une procédure échelonnée n'a, en revanche, pas été avalisé par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe dans la rédaction de la Recommandation CM/Rec (2014)7.

C'est qu'une telle procédure présente un certain nombre d'avantages.

La prévalence donnée au signalement interne repose tout d'abord sur le respect du devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est astreint le travailleur<sup>3401</sup>. Ce dernier est tenu de donner à l'employeur, à qui il doit le respect, l'opportunité de répondre à ses griefs. Dans le même sens, la jurisprudence belge considère que le travailleur doit s'abstenir de rendre publique les critiques émises à l'encontre de son employeur. Le caractère public conféré à la critique sera d'autant moins accepté qu'il existe des canaux de signalement interne et une *whistleblowing policy*, comme c'est de plus en plus fréquemment le cas<sup>3402</sup>.

La diffusion graduée de l'alerte vise plus largement à ménager un équilibre entre les intérêts des parties intéressées. Il y a l'entreprise, mais aussi les investisseurs, les actionnaires et les autres travailleurs. Une atteinte à la réputation pourrait porter un coup dur à la croissance économique de l'entreprise et mener à des restructurations voire à des faillites et des licenciements. Le respect de la confidentialité est donc ici particulièrement en jeu, et ce dans

---

<sup>3398</sup> Sur la loi du 15 septembre 2013, voy. *supra* n°s 821 et s.

<sup>3399</sup> Sur l'obligation de respecter la chaîne de commandement dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, voy. *infra* n°s 1112 et s.

<sup>3400</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, § 65 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 73.

<sup>3401</sup> Voy. not. H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations*, 2016, n° 8, p. 44.

<sup>3402</sup> Voy. not. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, p. 357.



toutes ses expressions (protection de la réputation, droit à la vie privée, protection du secret d'affaires, ...)»<sup>3403</sup>.

Une telle procédure constitue ensuite un incitatif dans le chef de l'entreprise à mettre en place des canaux d'alerte interne efficaces dès l'instant où celle-ci a conscience du fait que l'alerte non gérée pourrait sortir en dehors du cadre de l'entreprise<sup>3404</sup>. Dans la même veine, on part du principe que le problème sera mieux réglé au plus près de là où il est apparu. C'est pourquoi on plaide désormais en faveur d'une approche conciliante, plutôt qu'opposée, entre les intérêts de l'entreprise et ceux des travailleurs<sup>3405</sup>.

L'établissement d'une procédure échelonnée est aussi une façon de mettre une halte aux cas de dénonciations méchantes, peu vertueuses. La procédure échelonnée permet de régler le problème, ce qui est le but poursuivi par le dénonciateur altruiste. Celui qui cherche à nuire, à semer de fausses rumeurs, à se venger, ne cherche pas à régler le problème, il recherche la publicité pour nuire à la réputation de l'organisation ou de la personne dénoncée. Le respect de la procédure échelonnée contribue, ce faisant, à démontrer la bonne foi du lanceur d'alerte<sup>3406</sup>.

Des arguments éthiques ont enfin pu plaider en faveur d'une procédure échelonnée<sup>3407</sup>. Nettement moins préjudiciable pour l'image et la responsabilité d'une entreprise qu'une dénonciation externe ou publique, la dénonciation interne est perçue du point de vue de l'organisation comme plus « juste »<sup>3408</sup>. Toute révélation publique doit être précédée d'un examen sérieux quant au danger qu'une telle révélation fait peser sur les intérêts de l'organisation dont le lanceur d'alerte est membre. C'est pourquoi R.T. De George, auteur du célèbre *Business Ethics*, estime que le dénonciateur doit d'abord faire part de ses préoccupations auprès de son supérieur direct (principe de hiérarchie). Si ce supérieur n'intervient pas, le dénonciateur peut alors faire remonter ses préoccupations (principe d'épuisement) selon la hiérarchie (*chain of command*)<sup>3409</sup>.

---

<sup>3403</sup> Voy. not. W. FEUGERE, « La protection des lanceurs d'alerte, un enjeu sociétal (éditorial) », *Cah. dr. entr.*, 2019, n° 3, p. 3 ; K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *op. cit.*, p. 866.

<sup>3404</sup> L'espoir d'un auto-contrôle de la part des entreprises peut toutefois sembler très naïf (en ce sens, voy. not. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3405</sup> En ce sens, voy. not. W. FEUGERE, *op. cit.*, p. 3.

<sup>3406</sup> En ce sens, voy. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 86 et Cour eur. D.H., arrêt *Bucur et Toma*, précité, § 117.

<sup>3407</sup> Sur les critères moraux d'une dénonciation éthiquement acceptable, voy. not. R.T. DE GEORGE, *Business Ethics*, Londres, Pearson, 1986, pp. 221-238. Voy. aussi F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 30.

<sup>3408</sup> En ce sens, A. HÜMEYRA ÇAKIR, M. BETÜL GÖKÇE, L. BIN, « Whistleblowing: Ethical or not », *Delft University of Technology Project Management EPA 1412*, p. 3, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 27 mars 2018).

<sup>3409</sup> R.T. DE GEORGE, « Whistleblowing » in *Business Ethics* (R.T. DE GEORGE), Londres, Pearson, 1986, pp. 221-238 cité in M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, « Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 98-99.

896. Il ressort des consultations qui ont précédé la rédaction de la proposition de directive que le respect d'une procédure échelonnée donne pourtant lieu à des réactions contrastées parmi les parties prenantes<sup>3410</sup>.

Une partie des parties prenantes interrogées estime que le respect d'une procédure échelonnée est censé garantir la protection des tiers. L'obligation de devoir signaler préalablement les faits en interne, sauf exception, permet à l'employeur ou à la direction de l'organisation de remédier lui-même au problème dénoncé, tout en protégeant sa réputation et ses intérêts.

Les experts interrogés dans le domaine fiscal ont, en ce qui les concerne, fait preuve de scepticisme quant au respect d'une procédure échelonnée considérant que seuls les signalements portés à la connaissance des autorités fiscales devaient être protégés. Faisant figure d'exception dans le domaine fiscal, *CFE Tax Advisers Europe* s'est montré favorable à une procédure échelonnée (« *tiered-level reporting procedure* ») au motif qu'une telle procédure est garante des intérêts de toutes les parties en présence<sup>3411</sup>. Si *CFE Tax Advisers Europe* admet qu'il puisse être justifié, dans certaines circonstances limitées, de procéder directement au signalement externe<sup>3412</sup>, il souligne que la procédure interne doit être privilégiée lorsqu'elle existe. Or nous avons vu que le signalement interne constituait une pratique normalisée dans les cabinets d'audit et de conseil<sup>3413</sup>. En général, les cabinets d'audit et de conseil adhèrent à des codes de conduite stricts qui encouragent, le plus souvent, à signaler les pratiques qui portent préjudice à l'intégrité de l'entreprise ou qui sont répréhensibles<sup>3414</sup>.

Depuis 2017, PwC défend, au travers de son Code de conduite, une culture de la transparence où chacun doit se sentir libre de parler en interne à propos de ses préoccupations. Les interlocuteurs sont nombreux tout autant que les modalités pour les contacter. Aussi, PwC s'engage à protéger contre les représailles les personnes qui partagent en interne leurs préoccupations à propos d'actes qu'ils jugent répréhensibles. Le signalement aux autorités réglementaires, de même que la révélation publique aux médias, ne sont, en revanche, pas abordés dans les documents publics qui traitent du Code de conduite de PwC<sup>3415</sup>.

Enfin, les organisations de médias et les organisations non gouvernementales interrogées ont, quant à elles, attaqué avec virulence l'obligation supposée de suivre une procédure échelonnée.

---

<sup>3410</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, Annexe 2, pp. 68-69. Sur les consultations publiques menées dans le cadre de l'élaboration de la directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *supra* n° 717.

<sup>3411</sup> CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement PAC 4/2018 on the European Commission proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the protection of persons reporting on breaches of Union law ('Whistleblowing')*, issued by the CFE Professional Affairs Committee, submitted to the European Institutions in July 2018, pp. 2-3, disponible sur <http://taxadviserseurope.org> (consulté le 5 octobre 2019).

<sup>3412</sup> CFE Tax Advisers Europe note qu'une telle protection est notamment prévue par le PIDA 1998.

<sup>3413</sup> Voy. *supra* n° 373.

<sup>3414</sup> CFE Tax Advisers Europe, *Opinion Statement PAC 2/2017 on the European Commission public consultation on protection of whistleblowers*, issued by the CFE Professional Affairs Committee, submitted to the European Commission on 17 May 2017, p. 4, disponible sur <http://taxadviserseurope.org> (consulté le 4 octobre 2019).

<sup>3415</sup> PwC, *Living our Purpose and Values PwC's Code of Conduct*, May 2017, disponible sur <https://www.pwc.com> (consulté le 5 octobre 2019).

Il est vrai qu'il peut paraître illusoire de croire que les organisations souhaitent détecter les infractions en vue de s'auto-contrôler et de s'auto-corriger. Certaines organisations préfèrent de ne pas avoir connaissance de faits illicites afin de ne pas engager leur responsabilité<sup>3416</sup>.

L'obligation de suivre une procédure par paliers est ensuite génératrice de craintes dans le chef du travailleur qui dispose rarement de l'autorité suffisante afin de dénoncer les faits dont il a connaissance à son supérieur hiérarchique. Il semble naïf de croire que l'employeur sera enclin à accueillir le travailleur qui épingle ses lacunes ou ses erreurs<sup>3417</sup>.

Enfin, le respect de la chaîne de commandement représente indéniablement un obstacle à la prise de parole par une potentielle source. Un tel obstacle, parce qu'il conditionne l'accès à un journaliste au respect d'une procédure, est susceptible d'affaiblir la protection des sources journalistiques<sup>3418</sup>. Or la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu, dans son célèbre arrêt *Goodwin*, que « [l]a protection des sources journalistiques est l'une des pierres angulaires de la liberté de la presse, [...] L'absence d'une telle protection pourrait dissuader les sources journalistiques d'aider la presse à informer le public sur des questions d'intérêt général. En conséquence, la presse pourrait être moins à même de jouer son rôle indispensable de "chien de garde" et son aptitude à fournir des informations précises et fiables pourrait s'en trouver amoindrie »<sup>3419</sup>.

897. C'est pour toutes ces raisons que le Parlement européen a proposé d'assouplir la procédure échelonnée dans la droite ligne des recommandations du Comité des Ministres du Conseil de l'Europe<sup>3420</sup>. Cette nouvelle approche a été entérinée dans le texte adopté en première lecture par le Parlement européen<sup>3421</sup> et ensuite dans la directive finalement adoptée le 23 octobre 2019<sup>3422</sup>.

---

<sup>3416</sup> En ce sens, voy. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3417</sup> On entend ainsi parfois dire que l'obligation de signalement interne oblige le travailleur à « se fourrer dans la gueule du loup » (en ce sens, voy. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3418</sup> En Belgique, il pourrait en outre être défendu que l'obligation de suivre une procédure échelonnée, conjuguée au critère de l'intérêt public, a pour effet de durcir les conditions de protection des sources journalistiques dès lors qu'une telle protection est accordée, conformément à la loi du 7 avril 2005, dès l'instant où une source s'adresse à un « journaliste » dans le dessein de diffuser au public des informations *quelle que soit leur nature* (sur la portée de la protection des sources journalistiques en Belgique, voy. not. Q. VAN ENIS, « Développements récents relatifs à la protection des sources journalistiques en Belgique – Pierre angulaire ou pierre d'achoppement? », *J.T.*, 2010, pp. 261-269). À l'inverse, la Cour européenne des droits de l'homme considère qu'une source journalistique doit être protégée parce qu'elle aide la presse à informer le public *sur des questions d'intérêt général*. Il faut toutefois concéder que la conception de la Cour des droits de l'homme à ce sujet est fluctuante (sur cette question, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, pp. 105-106). Sur la protection des sources journalistiques en droit européen, voy. not. D. VOORHOOF, « The protection of journalistic sources under fire? » in *European Media Law. Collection of materials 2011-2012* (D. VOORHOOF), Herentals, Knops Publishing, 2011, pp. 285-301.

<sup>3419</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Goodwin c. Royaume-Uni*, 27 mars 1996, § 39.

<sup>3420</sup> Considérant n° 61 du Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018.

<sup>3421</sup> Considérant n° 34 de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019.

<sup>3422</sup> Considérant n° 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

La directive indique explicitement que « l'auteur de signalement devrait pouvoir choisir le canal de signalement le plus approprié en fonction des circonstances particulières de l'affaire »<sup>3423</sup>.

Dans les faits, le signalement interne constitue pour autant la voie la plus habituelle et la plus sûre. En règle toujours possible<sup>3424</sup>, c'est la voie *a priori* la plus à même de produire rapidement une réaction. Le respect de la procédure échelonnée peut du reste contribuer à démontrer la bonne foi du lanceur d'alerte<sup>3425</sup>. Tant l'employeur que le lanceur d'alerte tirent un avantage de la mise en place d'une procédure interne. L'employeur échappe au risque d'une atteinte à sa réputation<sup>3426</sup> ; le lanceur d'alerte limite le risque de représailles dès lors qu'on ne peut lui reprocher d'avoir violé une règle de confidentialité<sup>3427</sup>.

À la lumière de ces considérations, la directive invite les États membres à encourager « le signalement par le biais de canaux de signalement interne avant un signalement par le biais de canaux de signalement externe, lorsqu'il est possible de remédier efficacement à la violation en interne et que l'auteur de signalement estime qu'il n'y a pas de risque de représailles »<sup>3428</sup>. Ce principe vaut que les canaux de signalement aient été mis en place en vertu du droit, européen ou national, ou non<sup>3429</sup>.

Tout en faisant l'éloge du signalement interne, la directive reconnaît toutefois qu'une telle voie n'est pas toujours envisageable. Il arrive en effet qu'aucun canal de signalement interne n'ait été prévu ou que les canaux internes prévus s'avèrent en pratique déficients ou qu'on ne puisse pas raisonnablement s'attendre à ce que les canaux internes fonctionnent correctement. Il arrive aussi que le droit de l'Union ou le droit national impose lui-même aux auteurs de signalement de s'adresser directement aux autorités compétentes. La directive précise à cet propos que la protection établie s'applique aussi « lorsque le droit de l'Union ou le droit national exige que les auteurs de signalement effectuent un signalement auprès des autorités nationales compétentes, par exemple parce que cela relève de leurs responsabilités et devoirs professionnels ou parce que la violation constitue une infraction pénale »<sup>3430</sup>. C'est le cas lorsqu'un fonctionnaire public prend connaissance d'un crime ou d'un délit dans le cadre de l'exercice de ses fonctions ou encore lorsqu'un auditeur prend connaissance d'infractions à la législation financière dans son entreprise.

## § 2. La création de canaux exprès de signalement

898. La Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit la mise en place de canaux exprès de communication en ce qui concerne tant le signalement interne (A) que le signalement externe (B). Les obligations relatives à l'établissement de tels canaux devraient s'appuyer autant que

---

<sup>3423</sup> Considérant n° 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3424</sup> Article 7, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3425</sup> En ce sens, voy. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 86 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 117.

<sup>3426</sup> En ce sens, voy. not. A. HÜMEYRA ÇAKIR, M. BETÜL GÖKÇE & L. BIN, « Whistleblowing: Ethical or not », *Delft University of Technology Project Management EPA 1412*, p. 3, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 27 mars 2018).

<sup>3427</sup> En ce sens, voy. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, p. 476. Voy. aussi *supra* n° 664.

<sup>3428</sup> Article 7, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3429</sup> Considérant n° 47 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3430</sup> Considérant n° 62 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

possible sur les canaux existants prévus par des actes de l'Union spécifiques, tels que le règlement sur les abus de marché et la Quatrième directive anti-blanchiment<sup>3431</sup>. La directive aborde en outre explicitement la question de la révélation publique, notamment aux médias (C).

### *A. Le signalement interne*

899. D'après l'article 8 de la Directive sur les lanceurs d'alerte, les États membres veillent à établir une obligation de mettre en place des canaux et des procédures *internes* pour le signalement et le suivi des signalements à destination<sup>3432</sup> :

- des entités juridiques privées qui comptent 50 travailleurs ou plus<sup>3433</sup> ;
- des entités juridiques privées relevant du champ d'application des actes de l'Union visés dans l'annexe de la directive<sup>3434</sup> ;
- des entités juridiques publiques, y compris toute entité détenue ou contrôlée par une entité juridique publique étant entendu que les États membres peuvent exempter de l'obligation les municipalités comptant moins de 10.000 habitants, ou moins de 50 employés, ou les autres entités comptant moins de 50 employés<sup>3435</sup>.

900. Les procédures de signalement et de suivi des signalement interne comportent cinq éléments dont certains méritent une note d'explication livrée ci-dessous:

- 1) des canaux de signalements sûrs et confidentiels<sup>3436</sup> ;
- 2) un accusé de réception du signalement adressé à l'auteur de signalement et un « retour d'informations » sur le « suivi » apporté au signalement<sup>3437</sup> ;

Par « suivi », il faut entendre « toute mesure prise par le destinataire du signalement, ou toute autorité compétente, pour évaluer l'exactitude des allégations formulées dans le signalement et, le cas échéant, pour remédier à la violation signalée, y compris par des mesures telles qu'une enquête interne, une enquête, des poursuites, une action en recouvrement de fonds, ou la clôture de la procédure »<sup>3438</sup>. Le « retour d'informations » consiste, quant à lui, dans « la

---

<sup>3431</sup> Considérant n° 68 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3432</sup> Après consultation des partenaires sociaux et en accord avec ceux-ci, lorsque le droit national le prévoit (article 8, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3433</sup> Après une évaluation des risques appropriée, les États membres peuvent étendre l'obligation à des entités privées qui comptent moins de 50 travailleurs (petites et microentreprises) (article 8, § 7, et considérant n° 49 de la Directive sur les lanceurs d'alerte). En tout état de cause, il convient de s'assurer que les personnes qui travaillent dans des entités juridiques privées qui ne doivent pas mettre en place de canaux de signalement interne soient informées de la possibilité de s'adresser directement aux autorités compétentes et de bénéficier dans ce cadre de la protection établie par la directive (considérant n° 51 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3434</sup> Il s'agit notamment des entités privées exerçant leurs activités dans le domaine des services financiers ou vulnérables au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme.

<sup>3435</sup> Article 8, § 9, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3436</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, a), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3437</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, b) et f), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3438</sup> Article 5, 12), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

communication à l'auteur de signalement d'informations sur les mesures envisagées ou prises au titre de suivi et sur les motifs de ce suivi »<sup>3439</sup>.

- 3) la désignation d'une personne ou d'un service impartial compétent pour recevoir et/ou assurer le suivi des signalements<sup>3440</sup> ;

En fonction de la structure de l'entité, il peut s'agir d'un responsable de la conformité (*Chief Compliance*) ou des ressources humaines, d'un responsable de l'intégrité, d'un responsable juridique ou de la protection de la vie privée (*Legal Officer* ou *Data Protection Officer – DPO*), d'un directeur financier exécutif, d'un responsable de l'audit interne ou d'un membre du conseil d'administration (« *board* » dans la version en anglais)<sup>3441</sup>.

Le *Whistleblower Officer* se présente donc comme une nouvelle figure de la gestion de conformité (« *compliance management* »), à côté du *Data Protection Officer* et du *Compliance Officer*<sup>3442</sup>. Ces trois fonctions sont légalement assorties de garanties similaires, notamment en termes de qualification professionnelle, de confidentialité et d'indépendance. Le retour d'expérience sur la mise en œuvre de la fonction de *Compliance Officer* offre sans nul doute des pistes intéressantes quant au développement de la fonction de *Whistleblower Officer*<sup>3443</sup>.

- 4) un suivi diligent des signalements et, le cas échéant, des signalements anonymes<sup>3444</sup> ;

À l'instar du Conseil de l'Europe<sup>3445</sup>, l'Union européenne envisage le suivi du signalement comme un outil capable d'instaurer la confiance dans le système de dénonciation et de réduire la probabilité de signalements ou de divulgations publiques inutiles<sup>3446</sup>.

- 5) des informations claires concernant la procédure interne<sup>3447</sup> et externe de signalement<sup>3448</sup> et facilement compréhensibles et accessibles pour les salariés de l'entité mais aussi – compte tenu de l'interprétation large conférée à la notion d'« auteur de signalement » – dans la mesure du possible, pour les personnes qui entrent en contact avec l'entité dans le cadre de leurs activités professionnelles en tant que prestataires de services, distributeurs, fournisseurs et partenaires d'affaires<sup>3449</sup>. L'information peut être fournie sur le site Internet de l'entité<sup>3450</sup>.

---

<sup>3439</sup> Article 5, 12), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3440</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3441</sup> Considérant n° 56 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3442</sup> Voy. not. A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte (*whistleblowing*) à l'ère du règlement général sur la protection des données » in *Le règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 828.

<sup>3443</sup> En ce sens, voy. not. J. TERSTEGGE, « EU Watch : Data protection and the new face of privacy compliance », *Business Compliance*, 2013, n° 6, p. 40.

<sup>3444</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, d) et e), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3445</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VI, Principe 20 (signalement interne) et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 77 (signalement externe). Voy. *supra* n° 673.

<sup>3446</sup> Considérants n°s 57 et 67 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3447</sup> L'article 7, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte énonce que des informations appropriées concernant l'utilisation des canaux de signalement interne doivent être fournies par les entités juridiques des secteurs privé et public.

<sup>3448</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, g), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3449</sup> Considérant n° 59 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3450</sup> Considérant n° 59 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Il appartient à l'entité juridique qui met en place le signalement de sélectionner le type de procédure qui lui semble le plus approprié. La souplesse est de mise: le signalement peut avoir lieu par écrit, par courrier, via une ou des boîtes à suggestions physiques ou via une plateforme en ligne (intranet ou internet), ou oralement, via une permanence téléphonique ou tout autre système de messagerie vocale et même lors d'une rencontre en personne<sup>3451</sup>.

Des tiers peuvent être autorisés à recevoir des signalements pour le compte d'entités publiques et privées, à condition qu'ils offrent les qualités requises<sup>3452</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte attire notamment l'attention que le fait qu'ils doivent offrir des garanties appropriées en termes de protection des données<sup>3453</sup>. Il peut s'agir de fournisseurs de plateformes de signalement, de conseils externes, d'auditeurs, de représentants syndicaux ou de représentants des travailleurs<sup>3454</sup>.

Par exemple, l'entreprise BDO fournit déjà depuis plus d'un an un service de « *whistleblowing* ». Celui-ci comporte, pour un montant mensuel, la création d'une plateforme sécurisée, la sensibilisation du personnel, la gestion des dénonciations et leur communication auprès d'une autorité désignée au sein de l'entreprise ainsi que la définition d'une politique claire en la matière<sup>3455</sup>.

À l'instar de la Directive sur les lanceurs d'alerte, la Commission « *Panama Papers* » souligne la nécessité de communiquer des informations claires concernant la procédure signalement et facilement compréhensibles et accessibles pour les personnes qui entrent en contact avec l'organisation. La recommandation n° 24 du rapport de la Commission précise que « les entreprises de services fiscaux, juridiques et financiers doivent informer leur personnel de manière proactive de l'existence de la réglementation sur les lanceurs d'alerte et du point de contact ». De l'information du personnel de l'existence de tels canaux dépend en effet l'effectivité du mécanisme. De plus, nous verrons que l'information du personnel est également prescrite en vertu du Règlement général sur la protection des données et de la Directive Police & Justice<sup>3456</sup>.

Au-delà de l'information, un véritable effort de sensibilisation s'impose aux entreprises qui mettent en place un dispositif de lancement d'alerte en raison de l'image négative dont souffre en général la dénonciation dans nos contrées. L'ombre de la délation pèse toujours fortement dans les consciences. La légitimité des dispositifs d'alerte est encore à construire auprès des travailleurs.

L'efficacité des dispositifs d'alerte requiert de construire une véritable culture d'entreprise fondée sur une morale entrepreneuriale : « [m]orale qui, à la fois, puise dans le registre civique

---

<sup>3451</sup> Article 9, § 2 et considérant n° 53 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3452</sup> Article 8, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3453</sup> Considérant n° 54 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3454</sup> Considérant n° 54 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3455</sup> La brochure « Whistleblowing as a service » est disponible sur : [www.bdo.be/getattachment/Nieuws/2019/Eerste-Belgische-meldpunt-voor-bedrijfsfraude/2019\\_03\\_Fiche-Whistleblowing-FR\\_dig-\(2\).pdf.aspx?lang=fr-BE](http://www.bdo.be/getattachment/Nieuws/2019/Eerste-Belgische-meldpunt-voor-bedrijfsfraude/2019_03_Fiche-Whistleblowing-FR_dig-(2).pdf.aspx?lang=fr-BE) (consulté le 28 juin 2019).

<sup>3456</sup> Article 5, § 1<sup>er</sup>, a), du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016. Sur la dénonciation fiscale à l'épreuve de la protection des données, voy. *infra* n°s 1165 et s.



humaniste universel (honnêteté, loyauté, respect des autres, droits de l'homme...) et dans le registre économique (concurrence, loyauté vis-à-vis de l'entreprise, performance...) »<sup>3457</sup>.

901. Nous avons noté que la Directive sur les lanceurs d'alerte cantonnait l'alerte fiscale à certaines infractions fiscales. La dénonciation de certaines de ces infractions a déjà donné lieu à la mise en place de canaux de signalement interne en Belgique. En l'occurrence, c'est le cas du signalement de mécanismes particuliers de fraude fiscale<sup>3458</sup> et du signalement de soupçons de blanchiment<sup>3459</sup>.

1° – Le signalement interne de mécanismes particuliers de fraude fiscale

Déjà préconisée depuis 2007 par l'ancêtre de la FSMA, la CBFA<sup>3460</sup>, la mise en place d'un système adéquat d'alerte interne relatif aux infractions aux normes et aux codes de conduite des établissements financiers est obligatoire depuis l'adoption de la Loi bancaire<sup>3461</sup>, qui transpose en droit belge la directive 2013/36<sup>3462</sup>, et de la Loi Solvabilité II<sup>3463</sup> qui transpose en droit belge la directive 2009/138/CE<sup>3464</sup>. L'interdiction de mettre en place des « mécanismes particuliers » ayant pour but ou pour effet de favoriser la fraude fiscale par des tiers occupe une place importante parmi les réglementations applicables aux institutions financières. Dans ce cas, la dénonciation intervient, en toute vraisemblance, auprès du *Compliance Officer*<sup>3465</sup>.

2° – Le signalement interne de soupçons de blanchiment

La loi du 18 septembre 2017, qui transpose en droit belge la Quatrième directive anti-blanchiment, impose l'élaboration d'un dispositif d'alerte interne vue de lutter contre le blanchiment et le financement du terrorisme<sup>3466</sup>. D'après l'article 10 de cette loi, les entités assujetties doivent définir et mettre en œuvre des « procédures appropriées et proportionnées à leur nature et à leur taille », afin de permettre aux membres de leur personnel ou à leurs agents ou distributeurs de signaler à la direction effective de LBC ou au *AML Compliance Officer* « par une voie spécifique, indépendante et anonyme », les infractions en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ».

---

<sup>3457</sup> M.-H. LARUE, « Les ambiguïtés des systèmes d'alerte éthique », *Gérer et comprendre*, n° 89, 2007, p. 32.

<sup>3458</sup> Voy. *supra* n° 835.

<sup>3459</sup> Voy. *supra* n° 857.

<sup>3460</sup> Circulaire PPB-2007-6-CPB-CPA du 30 mars 2007 relative aux attentes prudentielles de la CBFA en matière de bonne gouvernance des établissements financiers, points 65-69, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

<sup>3461</sup> Article 21, § 1<sup>er</sup>, 8° de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse (dite « loi bancaire »), *M.B.*, 7 mai 2014.

<sup>3462</sup> Article 71 de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE (directive « bancaire »), *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013.

<sup>3463</sup> Loi du 13 mars 2016 relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance (dite « loi Solvabilité II »), *M.B.*, 23 mars 2016.

<sup>3464</sup> Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (directive « solvabilité II »), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009.

<sup>3465</sup> Sur la notion de « *Compliance Officer* », voy. not. G. DE FOY & E. CECI, « Le compliance officer bancaire : pierre angulaire du commerce des indulgences étatiques en Belgique ? », *Revue de planification patrimoniale belge et internationale*, 2018, n° 4, pp. 305-318.

<sup>3466</sup> Notons que la Cinquième directive anti-blanchiment n'apporte pas de modification substantielle à cette obligation.



En dehors de réglementations expresses, une entreprise pourrait parfaitement décider de mettre en place un dispositif d'alerte fiscale interne dans le cadre de ses politiques de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise. Les organisations pourront prochainement s'aider dans ce cadre de la Norme « ISO/NP 37002 *Whistleblowing management systems* »<sup>3467</sup>. La mise en place d'un dispositif d'alerte interne est effectivement de plus en plus mis en avant comme un outil de minimisation des risques<sup>3468</sup>.

### *B. Le signalement externe*

902. D'après l'article 11 de la directive, les États membres désignent les autorités compétentes pour recevoir les signalements *externes*, fournir un retour d'informations sur ceux-ci et en assurer le suivi, tout en mettant des ressources suffisantes à la disposition desdites autorités.

La notion d'« autorité compétente » est large. Il peut s'agir d'autorités judiciaires, d'organismes de réglementation ou de surveillance compétents dans les domaines spécifiques concernés, ou d'autorités dotées de compétences plus générales au niveau de l'État central, de services répressifs, d'organismes de lutte contre la corruption ou de médiateurs<sup>3469</sup>.

Dans le domaine des aides d'État, le considérant n° 65 de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise que les États membres doivent mettre en place des garanties suffisantes pour que les exigences d'indépendance et d'autonomie soient respectées lorsqu'ils souhaitent établir des canaux externes dans le cadre de leur niveau central. L'établissement de ces canaux externes ne porte pas atteinte aux compétences des États membres ou de la Commission en matière de contrôle des aides d'État<sup>3470</sup>.

903. Les autorités compétentes dans le domaine fiscal sont variées. Au moins cinq autorités distinctes sont susceptibles d'avoir connaissance, au travers d'une dénonciation, de faits de nature fiscale. La situation peut être résumée comme suit<sup>3471</sup>.

La première autorité compétente est bien entendu l'administration fiscale. À l'heure actuelle, il n'existe toutefois pas de point de contact central destiné à la réception et au traitement des dénonciations fiscales de sorte que n'importe quel fonctionnaire, parmi les 27.000

---

<sup>3467</sup> Sur la norme « ISO/NP 37002 *Whistleblowing management systems* », voy. *supra* n°s 634 et s.

<sup>3468</sup> Dans le domaine financier, une telle mesure cadrerait, du reste, avec la circulaire NBB 2016\_31 du 5 juillet 2016 relative aux attentes prudentielles de la Banque nationale de Belgique en matière de système de gouvernance pour le secteur de l'assurance et de la réassurance, p. 67, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019). Sur cette circulaire, voy. *supra* n°s 834-835.

<sup>3469</sup> Considérant n° 64 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3470</sup> Comme nous l'avons noté plus haut, le considérant n° 65 de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise par ailleurs que « la directive ne devrait pas non plus porter atteinte au pouvoir exclusif de la Commission en ce qui concerne la déclaration de compatibilité des mesures d'aides d'État, en particulier en vertu de l'article 107, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Concernant les violations des articles 101 et 102 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les États membres devraient désigner en tant qu'autorités compétentes celles visées à l'article 35 du règlement (CE) n° 1/2003 du Conseil sans préjudice des pouvoirs de la Commission dans ce domaine ».

<sup>3471</sup> Pour le surplus, voy. *supra* n°s 717 et s.

fonctionnaires employés au fisc, peut recevoir une dénonciation, en ce compris les inspecteurs de l'Inspection Spéciale des Impôts (ISI)<sup>3472</sup>.

Si les faits dénoncés consistent en des infractions de droit pénal fiscal (fraude fiscale simple ou complexe), le lanceur d'alerte peut également s'adresser au Parquet. Si le lanceur d'alerte est un fonctionnaire public, il s'agit d'une obligation en vertu de l'article 29 du Code d'instruction criminelle (dénonciation officielle). Si le lanceur d'alerte est un travailleur du secteur privé ou un particulier, il ne s'agit que d'une liberté dans la mesure où l'article 30 du Code d'instruction criminelle ne porte pas sur la fiscalité (dénonciation civique).

Si les faits dénoncés révèlent une infraction de blanchiment de capitaux produits dans le cadre d'une opération de fraude fiscale grave, organisée ou non, ou des mécanismes particuliers mis en place pour favoriser la fraude fiscale par des tiers<sup>3473</sup>, le dénonciateur, qu'il soit employé d'une institution financière ou non, peut s'adresser à la BNB. Celle-ci a mis en place une procédure en ligne en vertu de laquelle toute personne peut signaler toute infraction aux législations dont elle contrôle le respect<sup>3474</sup>.

Si le dénonciateur est membre du personnel d'une entreprise agréée ou inscrite auprès de la BNB ou de la FSMA et soumise au contrôle de cette dernière<sup>3475</sup>, il peut également dénoncer les faits susmentionnés – mécanismes particuliers et soupçons de blanchiment – à la FSMA<sup>3476</sup>. En application de l'article 69*bis* paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, tel que modifié par l'article 13 de la loi du 31 juillet 2017, la FSMA a effectivement mis en place des mécanismes efficaces en ligne pour permettre le signalement de toute infraction potentielle ou réelle aux réglementations financières dont elle assure le contrôle<sup>3477</sup>.

Enfin, toute personne pourrait en théorie dénoncer auprès de la CTIF des soupçons de blanchiment de fraude fiscale grave, organisée ou non dès lors que cette autorité représente

---

<sup>3472</sup> En ce sens, voy. R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, p. 136. Voy. aussi dans la presse S. BURON, « Ils vous dénoncent au fisc », *Trends.levif.be*, 13 juin 2013 (consulté le 3 novembre 2019).

<sup>3473</sup> La BNB est en effet tenue de dénoncer auprès des autorités judiciaires les « mécanismes particuliers mis en place pour favoriser la fraude fiscale par des tiers, lorsqu'elle a connaissance du fait que ces mécanismes particuliers constituent, pour l'institution même – en tant qu'auteur, coauteur ou complice –, une infraction fiscale passible de sanctions pénales » (article 36/4 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique (dite « loi organique de la BNB »), *M.B.*, 28 mars 1998).

<sup>3474</sup> Le dispositif de signalement concerne « tout manquement et infraction potentiel ou avéré aux dispositions des lois belges et règlements européens, en ce compris de toutes dispositions réglementaires prises pour leur application, relatives au statut et au contrôle des établissements financiers et à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, dont la Banque nationale de Belgique a pour mission d'assurer le contrôle » (Home > Supervision financière > Généralités > Signaler une infraction, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 15 octobre 2018). Voy. aussi l'article 36/7/1 de la loi organique de la BNB).

<sup>3475</sup> Articles 25 et 45 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002. Voy. *supra* n° 833.

<sup>3476</sup> Rapport « Les Panama Papers et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 143.

<sup>3477</sup> P. DE PAUW & A. MECHELYNCK, « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *Financieel Forum/Banken financieel recht*, 2018, n° 1, p. 55.

l'autorité habilitée en Belgique pour recevoir les déclarations de soupçons des entités assujetties à la réglementation anti-blanchiment. Actuellement, la CTIF n'a cependant pas mis en place de dispositif exprès visant à recevoir les dénonciations des lanceurs d'alerte fiscale à propos de faits de blanchiment de fraude fiscale grave. Lors de son audition devant la Commission parlementaire « *Panama Papers* », son président a par ailleurs fait savoir qu'il était réticent à recevoir des dénonciations de personnes non tenues légalement à une obligation de déclaration.

904. La directive précise que les États membres doivent avoir la possibilité de prendre des mesures visant à réduire la charge de travail des autorités compétentes en cas de signalements de violations manifestement mineures, de signalements à répétition (aucune nouvelle information significative) ou de signalements sur des règles accessoires (règles de forme)<sup>3478</sup>. Dans ces cas, les autorités compétentes devraient pouvoir décider que le signalement ne requiert pas d'autres mesures de suivi, en veillant à en informer l'auteur de signalement<sup>3479</sup>. Lorsque la violation est manifestement mineure, la directive précise néanmoins que l'auteur de signalement ne perd pas le bénéfice de sa protection et dispose toujours de la possibilité d'emprunter les autres voies de signalement<sup>3480</sup>. Les États membres sont par ailleurs libres de permettre aux autorités compétentes de traiter en priorité, en cas d'afflux important de signalements, les signalements de violations graves ou de violations de dispositions essentielles relevant du champ d'application de la directive sans préjudice du délai légal de retour d'informations<sup>3481</sup>.

Dans tous les cas, il importe que de telles décisions fassent l'objet d'un contrôle juridictionnel conformément à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>3482</sup>.

L'effectivité du système de dénonciation requiert que l'autorité saisie qui n'est pas compétente transmette dans un délai raisonnable le signalement à l'autorité compétente en veillant à en informer l'auteur du signalement<sup>3483</sup>. En outre, les autorités compétentes sont invitées à faire pleinement usage des mécanismes de coopération qui existent, notamment ceux relatifs à la coopération administrative dans le domaine fiscal établis par la directive « DAC »<sup>3484</sup>, dans le cadre de l'obligation qui leur incombe de donner suite aux signalements d'infractions qu'ils reçoivent<sup>3485</sup>.

---

<sup>3478</sup> Considérant n° 70 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3479</sup> Articles 11, §§ 3 et 4, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3480</sup> Article 11, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La directive ne prévoyant pas explicitement le maintien de la protection en cas de signalement répétitif, il n'est pas certain qu'elle sera maintenue dans une telle hypothèse.

<sup>3481</sup> Article 11, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3482</sup> Considérant n° 103 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3483</sup> Article 11, § 6, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi l'article 12, § 3, de la directive précitée qui vise l'hypothèse où le signalement est reçu par l'autorité compétente, mais via un canal de signalement non approprié ou par un membre du personnel non habilité. Dans ce cas, le membre du personnel en question doit transmettre rapidement le signalement sans modification aux membres du personnel chargés du traitement des signalements, tout en s'abstenant de divulguer toute information qui permettrait d'identifier l'auteur de signalement ou la personne concernée.

<sup>3484</sup> Sur la directive « DAC » et ses révisions, voy. *supra* n°s 294 et s.

<sup>3485</sup> Considérant n° 72 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

905. Les procédures de signalement et de suivi des signalements externes comportent des points communs avec les procédures de signalement et de suivi des signalements internes<sup>3486</sup>.

Comme dans le cas du signalement interne, la souplesse est ici de mise concernant les formes que le signalement peut prendre. Celui-ci peut avoir lieu par écrit ou oralement, par téléphone ou tout autre système de messagerie vocale et même lors d'une rencontre en personne<sup>3487</sup>.

Les qualités attendues des canaux de signalement sont néanmoins plus rigoureuses. Il importe que les canaux de signalement soient « indépendants et autonomes », c'est-à-dire qu'ils soient « conçus, établis et gérés de manière à garantir l'exhaustivité, l'intégrité et la confidentialité des informations et à empêcher l'accès à ces informations aux membres du personnel de l'autorité compétente non autorisés » et s'ils « permettent le stockage durable d'informations conformément à l'article 18 afin de permettre que des enquêtes complémentaires soient menées »<sup>3488</sup>. Il importe par ailleurs que les membres du personnel chargés du traitement des signalements externes reçoivent une formation spécifique aux fins du traitement des signalements<sup>3489</sup>, y compris en matière de règles de protection des données applicables<sup>3490</sup>. Ce principe vaut également, *a pari*, pour les personnes chargées de la réception et/ou du suivi dans le cadre des procédures internes<sup>3491</sup>. Les membres du personnel chargés du traitement des signalements de même que ceux qui ont un accès aux informations fournies par l'auteur du signalement doivent, du reste, respecter le devoir de secret professionnel et de confidentialité lors de la transmission des données tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'autorité compétente<sup>3492</sup>.

Conformément aux règles européennes de protection des données, l'obligation d'information est par ailleurs renforcée<sup>3493</sup>. Les autorités compétentes sont tenues de publier dans une section de leur site Internet, aisément identifiable et accessible, au moins les huit informations suivantes:

- les conditions de protection des auteurs de signalement;
- les coordonnées nécessaires pour l'utilisation des canaux de signalement;
- les procédures applicables au traitement du signalement (demande d'informations complémentaire, retour d'informations, etc.);
- le régime de confidentialité applicable aux signalements, en particulier au regard des règles européennes de protection des données pertinentes<sup>3494</sup>;

---

<sup>3486</sup> Articles 11, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3487</sup> Article 12, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3488</sup> Article 12, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3489</sup> Article 12, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3490</sup> Considérant n° 74 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3491</sup> En ce sens, le considérant n° 54 de la Directive sur les lanceurs d'alerte mentionne que les tiers chargés de recevoir des signalements pour le compte d'une entité privée ou publique doivent offrir des garanties appropriées en termes de protection des données.

<sup>3492</sup> Considérant n° 77 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3493</sup> Considérant n° 75 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi l'article 13 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3494</sup> Articles 5 et 13 du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre

- la nature du suivi apporté au signalement;
- les moyens de recours contre les représailles;
- un communiqué expliquant clairement les conditions dans lesquelles la responsabilité des personnes qui effectuent un signalement auprès de l'autorité compétente ne sera pas engagée du fait d'une violation de la confidentialité;
- les coordonnées de l'autorité administrative indépendante unique, le cas échéant<sup>3495</sup>.

### C. La révélation publique

906. À la différence de la proposition de directive du 23 avril 2018, la Directive sur les lanceurs d'alerte contient une disposition expresse à propos de la divulgation publique, l'article 15. L'absence d'une disposition expresse dans la proposition de directive avait effectivement été critiquée par le secteur associatif. La protection contre les représailles doit en principe être garantie quelle que soit la voie de signalement choisie, en ce compris lorsqu'elle consiste dans la dénonciation publique<sup>3496</sup>.

La directive souligne le rôle capital joué par les lanceurs d'alerte qui s'adressent en tant que sources à des journalistes d'investigation en ce qu'ils permettent à ces derniers de jouer leur rôle de sentinelle dans une société démocratique<sup>3497</sup>.

Avec les scandales fiscaux de ces dernières années, l'ICIJ a démontré qu'elle représentait un destinataire de confiance pour les dénonciateurs. Pour rappel, l'*International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) est une organisation sans but lucratif basée à Washington DC aux États-Unis. Il s'agit d'un réseau global de journalistes et organisations de médias qui travaillent ensemble afin d'enquêter sur des affaires de grande ampleur qui ont une dimension transnationale<sup>3498</sup>.

---

circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016; article 13 de la Directive (UE) 2016/680 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la décision-cadre 2008/977/JAI du Conseil, *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016 ; article 11 du Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE, *J.O.U.E.*, L 295, 21 novembre 2018.

<sup>3495</sup> Article 13 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3496</sup> Considérant n° 45 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3497</sup> Considérant n° 46 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3498</sup> Cinq journalistes belges sont membres de l'ICIJ : Kristof Clerix (Knack), Alain Lallemant (Le Soir), Lars Bové (De Tijd), Xavier Counasse (Le Soir) et Joël Matriche (Le Soir). Les deux premiers ont été auditionnés par la Commission « *Panama Papers* ».

Les lanceurs d'alerte peuvent également compter, en Belgique, sur la plateforme de dénonciation « [www.sourcesure.eu](http://www.sourcesure.eu) » qui permet l'envoi anonyme d'informations confidentielles vers le média francophone de son choix<sup>3499</sup>. Participent au projet *Le Monde*, *France TV Info*, *La Libre*, *L'Observateur*, *RTBF.be*, *l'avenir.net*, *Le Soir*, *RTS*<sup>3500</sup>. Des journalistes et des citoyens ont par ailleurs créé, en janvier 2019, une a.s.b.l., dénommée « *Xpress* », « en vue de soutenir les journalistes, lanceurs d'alerte et leurs sources faisant l'objet d'intimidations ou d'attaques »<sup>3501</sup>. Elle complète l'action de l'Association des journalistes professionnels (AJP).

La révélation aux médias ne s'épuise toutefois pas dans la procédure établie par la directive. Cette dernière ne s'applique pas aux « cas dans lesquels une personne divulgue directement des informations à la presse selon les dispositions nationales spécifiques établissant un système de protection relatif à la liberté d'expression et d'information »<sup>3502</sup>.

La directive n'harmonise donc pas la question de la divulgation aux médias, mais se contente d'en reconnaître la légitimité.

907. Concrètement, l'auteur de signalement qui procède à une divulgation publique bénéficie de la protection établie par la directive dans deux hypothèses distinctes<sup>3503</sup> :

- soit que l'auteur de signalement a signalé les faits en interne et à l'externe, soit qu'il a directement dénoncé les faits via les canaux externes, dans les deux cas sans qu'une suite appropriée ne soit donnée dans un délai raisonnable<sup>3504</sup> ;

Le considérant n° 79 de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise que le caractère « approprié » du suivi devrait être évalué au cas par cas à l'aune de critères objectifs « liés à l'obligation incombant aux autorités compétentes d'évaluer l'exactitude des allégations et de mettre un terme à toute violation éventuelle du droit de l'Union »<sup>3505</sup>.

- soit que l'auteur de signalement avait des motifs raisonnables de croire que l'infraction pouvait représenter un danger imminent ou manifeste pour l'intérêt public, tel qu'une situation d'urgence ou un risque de préjudice irréversible, notamment une atteinte à l'intégrité physique<sup>3506</sup>, ou que le signalement externe comportait un risque de représailles ou d'absence de suivi diligent<sup>3507</sup>.

---

<sup>3499</sup> Consulté le 31 décembre 2019.

<sup>3500</sup> Cette plateforme alimentait par exemple les dossiers traités dans le cadre de l'émission « Question à la Une » sur la chaîne de télévision publique La Une.

<sup>3501</sup> « À propos », disponible sur <https://xpress.be> (consulté le 10 février 2019).

<sup>3502</sup> Article 15, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3503</sup> Article 15, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3504</sup> En cas de signalement interne, un suivi doit être fourni au lanceur d'alerte dans un délai n'excédant pas trois mois à compter de l'accusé de réception du signalement ou, si aucun accusé de réception n'a été transmis, à compter de l'expiration de la période de sept jours suivant le signalement (article 9, § 1<sup>er</sup>, f), de la Directive sur les lanceurs d'alerte). En cas de signalement externe, un suivi doit être fourni à l'informateur dans un délai n'excédant pas trois mois ou six mois dans des cas dûment justifiés (article 11, § 2, d), de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3505</sup> Ainsi, « une décision par laquelle les autorités considèrent qu'une violation était clairement mineure et ne requerrait pas d'autre suivi que la clôture de la procédure, pourrait constituer un suivi approprié au sens de la [...] directive (considérant n° 79 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3506</sup> Considérant n° 80 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3507</sup> Considérant n° 81 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Antoine Deltour, dans l'affaire « *Lux Leaks* » s'est par exemple retrouvé dans ce dernier cas de figure dès lors que les faits dont il a jugé utiles la révélation consistaient dans des *rulings* fiscaux conclus avec l'administration fiscale luxembourgeoise. Ce faisant, la Cour d'appel luxembourgeoise a considéré, en deuxième instance, que ni le signalement interne ni le signalement externe n'étaient envisageables au motif que les ATAs n'étaient pas considérés, au moment des faits, comme illégaux en droit luxembourgeois ni comme une « anomalie ». Il en découle « qu'une information du public par un média était, en l'occurrence et vu les circonstances, la seule alternative réaliste pour lancer l'alerte »<sup>3508</sup>.

En tout état de cause, la dénonciation publique surgit en tant que soupape de sécurité en vue de dénoncer un problème systémique qui implique à la fois une organisation, privée ou publique, et une émanation de l'autorité publique<sup>3509</sup>.

908. Dans le domaine fiscal, il nous semble que la révélation publique d'informations ne devrait intervenir que de façon exceptionnelle. Dans la mesure du possible, elle ne devrait concerner que des situations graves et ne devrait pas directement mettre en cause des personnes identifiées ou identifiables pour des questions de vie privée et de droits de la défense. En outre, il importe de ne pas négliger les autres voies qui se présentent à côté de la voie journalistique, telles que la possibilité de s'adresser à un parlementaire ou à une ONG, par exemple *Transparency International*, *Oxfam International* ou *Tax Justice Network*.

### Section 3. La protection du lanceur d'alerte et des personnes concernées

909. La directive considère que l'effectivité du droit de l'Union passe par l'adoption de normes minimales assurant un niveau élevé de protection des auteurs de signalement contre les représailles et, le cas échéant, des facilitateurs, des tiers en lien avec les auteurs de signalement et des entités juridiques avec lesquelles les auteurs de signalement sont en lien dans un contexte professionnel (§ 2). La protection conférée par la directive est soumise à quelques conditions issues de notre tradition juridique (§ 1).

#### § 1. Les conditions de protection

910. La protection prévue par la directive ne peut être accordée que si le dénonciateur était de bonne foi (A). Que la dénonciation soit anonyme ne devrait en revanche pas faire obstacle à la protection (B).

##### A. Le critère de la bonne foi

911. S'il est une constante au cours de l'histoire, c'est que seul un dénonciateur de bonne foi peut avoir droit à une protection. La Directive sur les lanceurs d'alerte ne déroge pas à la règle.

---

<sup>3508</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

<sup>3509</sup> En ce sens, voy. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » (propos de V. ROZIÈRE) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019.

D'après l'article 6 de la directive, les auteurs de signalement bénéficient d'une protection s'ils :

- 1) avaient des motifs raisonnables de croire que les informations communiquées étaient véridiques au moment du signalement et que ces informations entraient dans le champ de la directive et
- 2) ont effectué un signalement – interne, externe ou public – conformément à la procédure établie par la directive<sup>3510</sup>.

La bonne foi est donc entendue, comme dans la Recommandation CM/Rec (2014)7 et la jurisprudence *Guja* dont la directive s'inspire, en son sens subjectif : il faut et il suffit que le lanceur d'alerte ait la croyance raisonnable, « à la lumière des circonstances et des informations dont ils disposent au moment du signalement, que les faits qu'ils signalent sont véridiques »<sup>3511</sup>. Ce faisant, le lanceur d'alerte ne devrait pas perdre le bénéfice de la protection au seul motif que le signalement effectué de bonne foi s'est avéré inexact ou infondé. Dans le même ordre d'idées, le lanceur d'alerte devrait bénéficier de la protection établie en vertu de la directive s'il avait des motifs raisonnables de croire qu'il entrait dans le champ d'application de la directive. La précision revêt son importance dans le domaine fiscal comme nous l'avons épinglé plus haut<sup>3512</sup>.

Alors que la Cour européenne des droits de l'homme a plusieurs fois considéré qu'« un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »<sup>3513</sup>, la Directive précise que « les motifs amenant les auteurs de signalement à effectuer un signalement devraient être sans importance pour décider s'ils doivent recevoir une protection »<sup>3514</sup>. Une telle clause a été proposée par le Parlement européen en novembre 2018 et maintenue dans le texte de la directive<sup>3515</sup>. On s'accorde désormais à penser que ce qui importe lors de l'appréciation de la protection du lanceur d'alerte, ce n'est pas sa motivation, mais bien « la pertinence et l'intérêt de l'information portée à la connaissance de l'organisation concernée, des autorités compétentes ou du public »<sup>3516</sup>.

---

<sup>3510</sup> Article 7 (signalement interne), article 10 (signalement externe) et article 15 (divulcation publique) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3511</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3512</sup> Sur la difficulté pour un lanceur d'alerte de vérifier la légalité d'un fait fiscal, voy. *supra* n°s 889 et s.

<sup>3513</sup> Nous soulignons. Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 69 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 93 ; Cour eur. D.H., arrêt *Görmüs*, précité, § 50.

<sup>3514</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3515</sup> Considérant n° 66 du projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018. En ce sens, voy. aussi la résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, point 47.

<sup>3516</sup> Considérant n° 66 du projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018. Telle est l'approche finalement adoptée aux États-Unis (en ce sens, voy. not. T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 668). En ce sens, voy. not. Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 16 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 49. *Contra* voy. not. V. BOUHIER, « Lanceurs d'alerte », *J.D.E.*, n° 243,



912. En revanche, il importe de dissuader les signalements malveillants et de préserver la crédibilité du système de dénonciation<sup>3517</sup>. La directive énonce ainsi que les États membres doivent prévoir « des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives applicables aux auteurs de signalement lorsqu'il est établi qu'ils ont sciemment signalé ou divulgué publiquement de fausses informations. Les États membres prévoient également des mesures d'indemnisation pour les dommages résultant de ces signalements ou divulgations publiques conformément au droit national »<sup>3518</sup>.

Dans le même sens, la Commission « *Panama Papers* » souhaite « éviter les fausses informations » (recommandation n° 23 *in fine*). La dénonciation mensongère est déjà sanctionnée en droit belge au travers des délits de calomnie et diffamation (article 443 du Code pénal), de dénonciation calomnieuse (article 445 du Code pénal) et d'injure-délit (article 448 du Code pénal)<sup>3519</sup>.

### *B. La question de l'anonymat*

913. S'il est une autre constante dans l'histoire, c'est que les signalements anonymes se produisent. Indépendamment de l'appréciation morale à laquelle donne lieu un tel acte, il est un fait que l'on ne peut nier c'est que la dénonciation anonyme est une pratique humaine qui a traversé les siècles. Les signalements anonymes se sont produits, se produisent et se produiront encore. De surcroît, il faut admettre que l'anonymat permet des signalements qui n'auraient jamais eu lieu dans d'autres conditions<sup>3520</sup>. C'est pourquoi le Parlement européen a recommandé d'en prendre expressément acte alors que tel n'était pas le cas dans la proposition de directive de la Commission<sup>3521</sup>.

La directive laisse, à cet égard, les États membres libres de décider s'ils acceptent ou non les signalements anonymes d'infractions relevant du champ d'application de la directive<sup>3522</sup>. La question de l'anonymat est, à l'instar de celle de l'intéressement, une question d'opportunité politique<sup>3523</sup>. Mais en tout état de cause, les personnes qui font un tel signalement dans le cadre du champ d'application de la directive et dans le respect des conditions prévues devraient bénéficier de la protection établie par la directive si leur identité est révélée et qu'ils font l'objet de représailles<sup>3524</sup>. En outre, la directive rappelle que le droit de l'Union contient lui-même des dispositions qui obligent à mettre en place un dispositif de signalement anonyme<sup>3525</sup>.

---

2017, p. 349 (l'auteur estime en revanche que le caractère désintéressé, la motivation du lanceur d'alerte, doit être prise en compte).

<sup>3517</sup> Considérant n° 102 de la Directive sur les lanceurs d'alerte

<sup>3518</sup> Article 23, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Ces sanctions peuvent revêtir une forme pénale, civile ou administrative (considérant n° 102 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3519</sup> Sur la répression pénale de la dénonciation mensongère, voy. *infra* n°s 1046 et s.

<sup>3520</sup> Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, § 49.

<sup>3521</sup> Rapport du Parlement européen du 26 novembre 2018, Projet de résolution législative du Parlement européen, considérant n° 44*bis*. Voy. aussi l'Exposé des motifs du rapport précité, p. 146

<sup>3522</sup> Article 6, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée.

<sup>3523</sup> Sur la question de l'anonymat, voy. *infra* n°s 913 et s.

<sup>3524</sup> Article 6, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée.

<sup>3525</sup> Voy. par exemple l'article 61, § 3, de la Quatrième directive anti-blanchiment à propos du signalement interne.

## § 2. Les principes de protection

914. Si la confidentialité de l'identité des lanceurs d'alerte fait, de prime abord, office de rempart contre les représailles (A)<sup>3526</sup>, c'est dans le principe d'interdiction des représailles (B) et dans l'immunité conférée en cas de litige (C) que réside tout l'intérêt de la protection du lanceur d'alerte. Le principe d'interdiction étant insuffisant en lui-même pour protéger le lanceur d'alerte, il convient néanmoins de donner accès au lanceur d'alerte à des voies de recours appropriées et à une indemnisation (D). Enfin, l'approche européenne se distingue de l'approche américaine en ce qu'elle accorde une grande attention à la protection des droits de la personne concernée par la dénonciation (E).

Au-delà de ces mesures, une chose est sûre c'est que la transposition de la directive « ne devrait, en aucun cas, constituer un motif pour abaisser le niveau de protection déjà accordé aux auteurs de signalement par le droit national dans les domaines auxquels elle s'applique »<sup>3527</sup> (clause de non-régression ou de *stand-still*)<sup>3528</sup>. Les États membres peuvent en outre adopter des dispositions plus favorables à l'égard du lanceur d'alerte, sans préjudice des droits de la personne concernée (clause de traitement plus favorable)<sup>3529</sup>.

### A. L'exigence de confidentialité

915. La directive énonce que l'identité de l'auteur du signalement ne peut pas être divulguée « sans le consentement exprès de celui-ci à toute personne autre que les membres du personnel autorisés compétents pour recevoir des signalements ou pour en assurer le suivi »<sup>3530</sup>. Les membres du personnel des entités tenues de mettre en place des dispositifs d'alerte interne, de même que ceux des autorités externes, doivent par ailleurs veiller à ce que l'identité de chaque personne concernée et des tiers mentionnés dans le signalement, par exemple des témoins ou des collègues, soit protégée à tous les stades de la procédure<sup>3531</sup>.

La divulgation doit, en outre, procéder d'une « obligation nécessaire et proportionnée imposée par le droit de l'Union ou le droit national dans le contexte d'enquêtes d'autorités nationales ou de procédures judiciaires »<sup>3532</sup>. L'obligation de confidentialité ne peut en effet faire obstacle à l'application des droits de la défense de la personne concernée. En toute hypothèse, la divulgation de l'identité de l'informateur et de toute autre information permettant de déduire

---

<sup>3526</sup> Voy. *supra* n° 417. Dans le même sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte note que la confidentialité est une mesure *ex ante* essentielle pour éviter les représailles (considérant n° 82 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3527</sup> Considérant n° 104 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La clause de non-régression figure concrètement à l'article 25, § 2, de la directive précitée.

<sup>3528</sup> Sur la clause de *stand-still*, voy. aussi *supra* n° 708.

<sup>3529</sup> Article 2, § 2, et considérant n° 104 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La clause de traitement plus favorable figure concrètement à l'article 25, § 2, de la directive précitée.

<sup>3530</sup> Article 16, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3531</sup> Considérant n° 76 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. S'agissant du signalement interne, l'accent n'est mis que sur l'identité de l'auteur du signalement (considéran<sup>ts</sup> n°s 53 et 54 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3532</sup> Article 16, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

son identité est soumise à des mesures de sauvegarde appropriées en vertu des règles applicables<sup>3533</sup>.

En vue de conférer un effet utile à la directive « secrets d'affaires », la Directive sur les lanceurs d'alerte précise encore que les autorités compétentes « qui reçoivent des informations sur des violations qui comportent des secrets d'affaires n'utilisent pas ou ne divulguent pas ces secrets d'affaires à des fins allant au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer un suivi approprié »<sup>3534</sup>.

916. Les règles européennes relatives à la protection des données doivent de surcroît être respectées dès l'instant où le fonctionnement d'un dispositif d'alerte repose sur la collecte et l'exploitation de données à caractère personnel<sup>3535</sup>. Ceci est quasi toujours le cas dès lors que la gestion des signalements passe, à l'ère numérique, nécessairement par un outil informatique de traitement automatisé. L'autorité française de protection des données, l'Autorité belge de protection des données et le Groupe de l'article 29 n'ont pas manqué de le souligner alors qu'elles étaient confrontées à des règlements d'entités privées visant à mettre en place des dispositifs d'alerte interne en application du « *SOX Act* ».

Prenant acte de ces précédents, l'article 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte déclare explicitement que:

« Tout traitement de données à caractère personnel effectué en vertu de la [...] directive, y compris l'échange ou la transmission de données à caractère personnel par les autorités compétentes, est effectué conformément au règlement (UE) 2016/679 [RGPD] et à la directive (UE) 2016/680 [Directive Police & Justice]. Tout échange ou toute transmission d'informations par les institutions, organes ou organismes de l'Union s'effectue conformément au règlement (UE) 2018/1725.

Les données à caractère personnel qui ne sont manifestement pas pertinentes pour le traitement d'un signalement spécifique ne sont pas collectées ou, si elles le sont accidentellement, sont effacées sans retard injustifié. »<sup>3536</sup>.

Nous reviendrons sur les implications de l'application des règles européennes sur la protection des données à la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte dans la troisième partie de l'étude.

Pour finir, l'article 18 de la directive fixe les règles applicables à l'archivage des signalements et spécialement les règles selon lesquelles un signalement oral ou un compte rendu de la rencontre peut être consigné par les entités juridiques (signalement interne) et les autorités compétentes (signalement externe). Le respect du cadre légal dans la conservation des

---

<sup>3533</sup> Article 16, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3534</sup> Article 16, § 4, et considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Tandis que le texte adopté en première lecture par le Parlement européen le 16 avril 2019 dirigeait l'attention sur la nécessité de protéger les signalements portant sur des *secrets professionnels*, le texte finalement adopté déplace la focale sur la seule protection des *secrets d'affaires*. Le choix de mettre l'accent sur la protection d'un secret économique, plutôt que sur le secret professionnel, qui englobe en particulier le secret professionnel de l'avocat et le secret médical, a de quoi surprendre. Il faut toutefois souligner que la version anglaise du texte adopté le 16 avril 2019 renvoyait déjà aux « *trade secrets* ». La révision apportée dans le texte de la directive n'est donc qu'une simple correction linguistique et vise à conférer un effet utile à la directive « secret d'affaires ».

<sup>3535</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, article 18 et considérants n°s 55 et 58.

<sup>3536</sup> Voy. aussi les considérants n°s 83, 84 et 85 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

signalements est important puisque ces derniers devraient pouvoir être utilisés comme éléments de preuve dans le cadre d'actions juridiques, le cas échéant<sup>3537</sup>.

### *B. L'interdiction de représailles*

917. Conformément aux enseignements de la jurisprudence *Guja* et aux travaux du Conseil de l'Europe, la directive établit le principe d'interdiction des représailles<sup>3538</sup>, à l'égard des lanceurs d'alerte et, le cas échéant, des tiers en lien avec les auteurs de signalement et les entités juridiques avec lesquelles les auteurs de signalement sont en lien dans un contexte professionnel<sup>3539</sup>.

Le fait de consacrer légalement le principe d'interdiction des représailles a un effet dissuasif important<sup>3540</sup> qui est renforcé par la mise en cause de la responsabilité personnelle de l'auteur des représailles et la mise en place de sanctions effectives, proportionnées et dissuasives en cas de non-respect<sup>3541</sup>.

918. L'effectivité du droit de l'Union exige que la notion de « représailles » soit entendue largement. Il importe que l'auteur de signalement soit protégé contre « tout acte ou omission intervenant dans le contexte professionnel et causant un préjudice aux informateurs »<sup>3542</sup>. La notion de représailles, qui exprime le lien étroit de cause à effet entre le signalement et le traitement défavorable subi corrélativement par l'auteur de signalement, est alors définie comme « tout acte ou omission direct ou indirect qui intervient dans un contexte professionnel, [...] suscité par un signalement interne ou externe ou une divulgation publique, et qui cause ou peut causer un préjudice injustifié à l'auteur de signalement »<sup>3543</sup>. La directive couvre ainsi tant les mesures qui mettent fin à la relation professionnelle (mise à pied, licenciement, résiliation anticipée, ...) que les mesures disciplinaires ou encore les mesures qui visent à disqualifier l'informateur sur le plan professionnel (refus de promotion, transfert de fonction, mise sur liste noire, ...) mais aussi privé (orientation vers une prise en charge psychiatrique ou médicale)<sup>3544</sup>.

En outre, il importe de souligner que la directive n'interdit pas seulement les représailles commises par l'employeur l'encontre des lanceurs d'alerte. Elle interdit largement « toute forme de représailles, directes ou indirectes, qui seraient encouragées ou tolérées par leur employeur, leur client, ou le destinataire de leurs services et par des personnes travaillant pour ou au nom de ces derniers, y compris les collègues et les dirigeants de la même organisation ou d'organisations avec lesquelles l'auteur de signalement est en contact dans le cadre de ses activités professionnelles »<sup>3545</sup>. Dans une culture où ceux qui dénoncent et prennent la parole

---

<sup>3537</sup> Considérant n° 86 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3538</sup> Article 19 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3539</sup> Article 4, § 4, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3540</sup> Considérant n° 88 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3541</sup> Article 23, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Ces sanctions peuvent revêtir une forme pénale, civile ou administrative (considérant n° 102 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3542</sup> Considérant n° 44 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3543</sup> Article 5, 11), de Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3544</sup> Article 19 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Notons que cette liste, non exhaustive, est plus détaillée que celle figurant dans la proposition de directive initiale adoptée le 23 avril 2018 par la Commission européenne.

<sup>3545</sup> Considérant n° 87 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

sont encore largement désavoués, l'employeur n'est effectivement pas le seul dont le lanceur d'alerte doit craindre des représailles. Le lanceur d'alerte peut craindre de la part de collègues de travail des mesures de rétorsion, parfois diffuses et insidieuses, pour lesquelles une action ferme de la part de l'employeur est requise.

919. À la différence de la proposition du 23 avril 2018, la directive dédie spécialement un article, l'article 20, aux mesures de soutien dont doit bénéficier l'auteur de signalement.

Les mesures de soutien peuvent notamment prendre la forme de conseils complets et indépendants sur les procédures et recours disponibles en matière de protection contre les représailles, ainsi que sur les droits de la personne concernée, d'une assistance efficace de la part des autorités compétentes ainsi que d'une assistance juridique dans le cadre des procédures judiciaires<sup>3546</sup>. Comme dans la Recommandation CM/Rec (2014)7<sup>3547</sup>, l'accès à des conseils avisés est envisagé comme une façon de garantir un traitement des signalements en temps opportun et selon les voies les plus appropriées<sup>3548</sup>. Elle est aussi gage de sécurité juridique pour l'auteur de signalement<sup>3549</sup>.

Les États membres peuvent aussi prévoir une assistance financière et un soutien, notamment psychologique, pour les lanceurs d'alerte dans le cadre de procédures judiciaires<sup>3550</sup>. Cette assistance financière ne pourrait prendre la forme d'une récompense dès l'instant où les auteurs de signalement qui agissent dans la perspective d'une récompense sont exclus du champ d'application de la directive. L'objectif de cette mesure est de garantir le droit à la protection des lanceurs d'alerte qui ont de sérieux besoins financiers et ne pourraient, à tout le moins au début de la procédure, assumer les frais juridiques<sup>3551</sup> en application de la directive (UE) 2016/1919 du Parlement européen et du Conseil<sup>3552</sup>.

920. Les mesures de soutien peuvent être confiées à un centre d'information ou à une autorité administrative indépendante unique<sup>3553</sup>.

En France, nous avons par exemple vu que le Défenseur des droits et la Maison des Lanceurs d'alerte participaient activement à la protection des droits des lanceurs d'alerte<sup>3554</sup>.

Pour rappel, le Défenseur des droits est chargé d'orienter vers les autorités compétentes toute personne signalant une alerte dans les conditions fixées par la loi et de veiller aux droits et

---

<sup>3546</sup> Article 20, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3547</sup> Voy. *supra* n° 418.

<sup>3548</sup> Considérant n° 89 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3549</sup> Dans certains cadres nationaux, la certification pourrait représenter un outil capable de donner au lanceur d'alerte les garanties qu'il satisfait aux conditions de la directive (considérant n° 90 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3550</sup> Article 20, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. En novembre 2018, le Parlement européen recommandait, en outre, de prévoir un soutien financier en cas de perte temporaire de revenus (article 15, § 8, du projet de résolution législative du 26 novembre 2018).

<sup>3551</sup> Considérant n° 99 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3552</sup> Directive (UE) 2016/1919 du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2016 concernant l'aide juridictionnelle pour les suspects et les personnes poursuivies dans le cadre des procédures pénales et pour les personnes dont la remise est demandée dans le cadre des procédures relatives au mandat d'arrêt européen, *J.O.U.E.*, L 297, 4 novembre 2016.

<sup>3553</sup> Article 20, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3554</sup> Voy. *supra* n°s 336 et 337.

libertés de cette personne<sup>3555</sup>. La « Maison des Lanceurs d'Alerte » s'attache, quant à elle, à apporter aux lanceurs d'alerte une aide individuelle juridique, technique, financière, sociale, psychologique et médiatique tout en exerçant une mission importante de plaidoyer<sup>3556</sup>.

La Belgique s'est, quant à elle, aussi dotée d'un point de contact compétent pour recevoir les dénonciations de lanceurs d'alerte conformément à la Directive sur les lanceurs d'alerte et les orienter, ensuite, vers les autorités compétentes pour assurer leur protection<sup>3557</sup>. Il s'agit de l'« Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains » créé par la loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains<sup>3558</sup>.

L'article 6, paragraphe 2, 2°, de la loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains énonce que l'Institut « entend toute personne, obtient toute information et tout document nécessaires à l'appréciation de situations relevant de sa compétence ». Lors des travaux parlementaires, il a été recommandé de mentionner expressément que « toute personne » incluait notamment les lanceurs d'alerte, mais la formulation a été considérée comme suffisamment claire et englobante<sup>3559</sup>.

Dans le cadre de la loi du 15 septembre 2013, nous connaissons par ailleurs déjà la figure de la personne de confiance « intégrité » (PCI) et celle du Centre Intégrité du Médiateur fédéral<sup>3560</sup>.

Si besoin est, rappelons que la PCI n'exerce qu'un rôle informatif et consultatif. Elle ne peut mener l'enquête. C'est au Centre Intégrité du Médiateur fédéral (Point de contact central) qu'il revient d'enquêter. Mais ce dernier ne peut prêter aucune assistance psychologique au lanceur d'alerte. Cela ne ressort pas de ses missions. C'est par ailleurs techniquement impossible au vu des moyens humains et financiers affectés au Médiateur fédéral<sup>3561</sup>.

921. À l'échelle européenne, le Parlement européen a invité la Commission, dans une résolution de 2017, à mettre en place un organe chargé de coordonner les actions des États membres, en particulier dans les situations transfrontières. Cet organe devrait disposer d'un budget suffisant lui permettant d'enquêter sur la crédibilité des signalements, d'orienter les lanceurs d'alerte et de publier des recommandations contraignantes<sup>3562</sup>.

---

<sup>3555</sup> Sur les missions du Défenseur des droits vis-à-vis des lanceurs d'alerte, voy. not. Défenseur des droits, *Guide: Orientation et protection des lanceurs d'alerte*, Juillet 2017.

<sup>3556</sup> J.-F. FOEGLE, « Lancer l'alerte sur ... les lanceurs d'alerte », *Fémininbio.com*, 25 avril 2019 (consulté le 21 mai 2019). Pour plus d'informations sur le mode de fonctionnement et la composition de la Maison des Lanceurs d'Alerte, voy. le site Internet de l'organisation: <https://mlalerte.org/> (consulté le 25 juin 2019).

<sup>3557</sup> Proposition de loi portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits de l'Homme, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3670/001, p. 19.

<sup>3558</sup> Loi du 12 mai 2019 portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits humains, *M.B.*, 21 juin 2019.

<sup>3559</sup> Proposition de loi portant création d'un Institut fédéral pour la protection et la promotion des droits de l'Homme, Rapport de la première lecture fait au nom de la Commission des relations extérieures, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3670/005, p. 17.

<sup>3560</sup> Sur le dispositif de *whistleblowing* établi par la loi du 15 septembre 2013, voy. *supra* n° 826.

<sup>3561</sup> En ce sens, voy. G. VANDE WALLE, « The Centre for Integrity: Five Years of Whistleblowing in Belgian Federal Public Services », *International Whistleblowing Research Network Conference*, Utrecht, 20 & 21 June 2019, actes à paraître.

<sup>3562</sup> Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA-PROV(2017)0402, 24 octobre 2017, § 61.

L'invitation du Parlement a été suivie d'effet puisque l'*European Integrity and Whistleblowing Authorities* (NEIWA) a vu le jour le 24 mai 2019 à La Haye. Ce réseau vise à permettre l'échange de connaissances et d'expériences entre autorités nationales, spécialement dans le contexte de la transposition de la directive européenne sur les lanceurs d'alerte. Cette directive prescrit la mise en place d'une ou plusieurs autorités chargées de réceptionner les signalements externes et de protéger les lanceurs d'alerte<sup>3563</sup>. L'Ombudsman fédéral et son homologue flamand sont membres, aux côtés du Défenseur des Droits et de la *Huis voor Klokkenluiders*, de ce réseau.

### C. L'exonération de responsabilité

922. Le cœur de la protection de l'auteur de signalement réside dans l'article 21, paragraphe 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui énonce que les personnes qui font un signalement ou une divulgation publique conformément à la directive :

« ne sont pas considérées comme ayant enfreint une restriction à la divulgation d'informations et n'encourent aucune responsabilité d'aucune sorte concernant ce signalement ou cette divulgation publique pour autant qu'elles aient eu des motifs raisonnables de croire que le signalement ou la divulgation publique de telles informations était nécessaire pour révéler une violation en vertu de la [...] directive ».

Il ressort en effet des travaux de la Commission « *Panama Papers* » que le succès des *media leaks*, et plus largement du phénomène des lanceurs d'alerte, réside dans « l'affranchissement des règles dont le vol de documents et la violation du secret des affaires. Ces informations qui remontent ainsi auprès de ces consortiums sont, pour la plupart, obtenues au bénéfice d'une violation de ces règles de droit »<sup>3564</sup>.

923. Il convient de mettre en exergue que la portée de l'immunité diffère suivant que le lanceur d'alerte engage sa responsabilité en raison du *signalement ou de la divulgation* publique d'informations sur des violations, d'une part, ou en raison de *l'obtention* d'informations qui sont signalées ou divulguées publiquement ou de *l'accès* à de telles informations, d'autre part.

Dans le premier cas, l'exonération de responsabilité est complète puisqu'elle vise toute forme de responsabilité, qu'elle soit civile, pénale, administrative ou disciplinaire<sup>3565</sup>. L'article 23, paragraphe 7, de la Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit en particulier que les lanceurs d'alerte et les personnes assimilées n'encourent aucune responsabilité du fait des signalements ou des divulgations publiques effectués au titre de la directive « dans les procédures judiciaires, y compris pour diffamation, violation du droit d'auteur, violation du secret, violation des règles en matière de protection des données ou divulgation de secrets d'affaires, ou pour des demandes d'indemnisation fondées sur le droit privé, le droit public ou le droit collectif du travail [...] Ces personnes ont le droit d'invoquer ce signalement ou cette divulgation publique pour

---

<sup>3563</sup> Home < Nieuws < Europees netwerk over integriteit en klokkenluiden, disponible sur <https://huisvoorklokkenluiders.nl> (consulté le 22 juin 2019).

<sup>3564</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelthove, Annexe 3 – Rapport des auditions et contexte général – de MM. M. Bourgeois & M. Delanote (note arrêtée au 10 janvier 2017), *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 184.

<sup>3565</sup> Considérant n° 91 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

demander l'abandon de la procédure, à condition qu'elles aient eu des motifs raisonnables de croire que le signalement ou la divulgation publique était nécessaire pour révéler une violation en vertu de la [...] directive ».

L'immunité concédée en cas de signalement ou de divulgation n'est toutefois pas générale en ce sens qu'elle est liée au signalement ou à la révélation publique de faits couverts par la directive. Ainsi, l'article 21, paragraphe 4, de la directive prévoit que « toute autre responsabilité éventuelle des auteurs de signalement découlant d'actes ou d'omissions *qui ne sont pas liés au signalement ou à la divulgation publique ou qui ne sont pas nécessaires pour révéler une violation* en vertu de la [...] directive continue d'être régie par le droit de l'Union ou le droit national applicable (nous soulignons) ».

924. Dans le second cas, l'exonération de responsabilité est partielle. L'article 21, paragraphe 3, de la directive énonce à cet égard que :

« [l]es auteurs de signalement n'encourent aucune responsabilité en ce qui concerne l'obtention des informations qui sont signalées ou divulguées publiquement, ou l'accès à ces informations, *à condition que cette obtention ou cet accès ne constitue pas une infraction pénale autonome*. Au cas où cette obtention ou cet accès constitue une infraction pénale autonome, la responsabilité pénale continue d'être régie par le droit national applicable (nous soulignons) ».

Cela signifie que le lanceur d'alerte bénéficie d'une immunité de responsabilité lorsqu'il obtient ou a accès aux informations révélées de façon licite ou lorsqu'il n'engage sa responsabilité que sur la base de dispositions de droit civil, de droit administratif ou de droit du travail en obtenant ou en ayant accès à ces informations<sup>3566</sup>. C'est par exemple le cas lorsque le lanceur d'alerte consulte les courriers électroniques d'un collègue ou des dossiers qu'il n'utilise normalement pas dans le cadre de son travail, photographie les locaux de son entreprise ou accède à des lieux auxquels il n'a normalement pas accès<sup>3567</sup>.

En revanche, il demeure soumis au droit national lorsque l'obtention d'informations ou l'accès à ces informations constitue une infraction pénale en soi.

925. La solution proposée par cette disposition est difficilement conciliable avec la solution adoptée par la Cour de cassation luxembourgeoise dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* ». Elle risque également de mener à des incohérences flagrantes d'un pays à un autre. Pour rappel, la Cour de cassation luxembourgeoise a jugé que « la reconnaissance du statut de lanceur d'alerte doit s'appliquer en principe à *toutes* (nous soulignons) les infractions du chef desquelles une personne, se prévalant de l'exercice de son droit garanti par l'article 10 de la Convention, est poursuivie, sous peine de vider la protection devant résulter du statut de lanceur d'alerte de sa substance »<sup>3568</sup>. Il s'ensuit que le fait justificatif du lanceur d'alerte doit neutraliser *l'ensemble des actions* composant le *processus* de dévoilement et ayant donné lieu à des accusations pénales.

---

<sup>3566</sup> Considérant n° 92 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3567</sup> Considérant n° 92 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3568</sup> Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg, arrêt du 11 janvier 2018 dans le cadre de l'affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur <https://justice.public.lu> (consulté le 2 juillet 2019).



Si le lanceur d'alerte des « *Lux Leaks* », Antoine Deltour, était jugé sous l'empire de la Directive sur les lanceurs d'alerte, il pourrait vraisemblablement être poursuivi, nonobstant son statut de lanceur d'alerte, du chef de vol domestique et de fraude informatique. Qu'il ait agi dans un but d'intérêt général serait en effet sans effet dès lors que les deux infractions précitées ne requièrent pas, en droit luxembourgeois, de dol spécial. Le juge luxembourgeois serait toutefois libre de reconnaître, conformément au droit national, la cause justificative du lanceur d'alerte de façon à annihiler le caractère illicite du vol domestique et de la fraude informatique.

Ce faisant, il nous semble que les États membres qui interprètent la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme dans les mêmes termes que la Cour de cassation luxembourgeoise ont deux options : soit ils révisent les infractions pénales qui sanctionnent l'obtention d'informations confidentielles ou leur accès de telle sorte que l'infraction ne puisse pas être établie lorsque l'auteur a agi dans l'intérêt public ; soit ils laissent le juge apprécier la façon la plus opportune d'accueillir en droit national la figure du lanceur d'alerte, comme le juge luxembourgeois l'a déjà fait. La première solution est évidemment préférable sur le plan de la sécurité juridique même si la notion d'intérêt public laisse au juge une large marge d'appréciation.

926. Un vent favorable a provoqué l'ajout d'une disposition expresse dans le texte de la directive en vue de régler l'articulation entre la Directive sur les lanceurs d'alerte et la directive « secret d'affaires »<sup>3569</sup>. Les deux directives doivent être considérées comme complémentaires<sup>3570</sup>.

L'article 21, paragraphe 7, alinéa 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit explicitement que le *signalement ou la divulgation* publique d'informations qui comportent des secrets d'affaires sur des violations au droit de l'Union et qui relèvent du champ d'application de la Directive sur les lanceurs d'alerte, est considéré comme « licite » dans les conditions énoncées à l'article 3, paragraphe 2, de la directive « secret d'affaires »<sup>3571</sup> du moment que l'auteur du signalement remplit les conditions de la Directive sur les lanceurs d'alerte. L'obtention, l'utilisation et la divulgation illicite d'un secret d'affaires qui ne relève pas du champ d'application de la Directive sur les lanceurs d'alerte continue en revanche de tomber sous le coup de la directive « secret d'affaires » et, le cas échéant, de l'article 5<sup>3572</sup>.

La discussion n'est pas pour autant close dès l'instant où la Directive sur les lanceurs d'alerte ne dit rien quant à l'obtention et à l'utilisation des secrets d'affaires relevant du champ d'application de la directive qui devraient selon toute vraisemblance intervenir en amont du signalement ou de la divulgation publique lorsque la violation du secret d'affaires est sanctionnée pénalement en droit interne<sup>3573</sup>. Au contraire, nous avons vu qu'elle énonçait que

---

<sup>3569</sup> Notons que l'article 15, § 7, de la proposition de directive du 23 avril 2018 contenait déjà une disposition sur le sujet mais elle était nettement moins précise.

<sup>3570</sup> Considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3571</sup> L'article 3, § 2, de la directive « secret d'affaires » énonce que « l'obtention, l'utilisation ou la divulgation d'un secret d'affaires est considérée comme licite dans la mesure où elle est requise ou autorisée par le droit de l'Union ou le droit national ».

<sup>3572</sup> Considérant n° 98 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3573</sup> Si la violation du secret d'affaires n'est pas sanctionnée pénalement, on tombe dans le champ de l'article 21, paragraphe 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

« les informateurs n'encourent aucune responsabilité en ce qui concerne l'obtention des informations concernées ou l'accès à ces informations, *pour autant que cette obtention ou cet accès ne constitue pas une infraction pénale en soi*. Dans ce dernier cas, la responsabilité pénale demeure régie par le droit national applicable (nous soulignons) ». L'article 5, point b), de la directive « secret d'affaires » n'est à cet égard pas de grand secours. Certes, il fait obstacle à l'application des mesures, procédures et réparations prévues par la directive précitée « lorsque l'obtention, l'utilisation ou la divulgation alléguée du secret d'affaires a eu lieu pour révéler une faute, un acte répréhensible ou une activité illégale, à condition que le défendeur ait agi dans le but de protéger l'intérêt public général », mais lesdites mesures, procédures et réparations concernent uniquement les actions en responsabilité civile intentées sur pied de la directive « secret d'affaires »<sup>3574</sup>.

Si la directive « secret d'affaires » et la Directive sur les lanceurs d'alerte se font échos, cherchant à ménager un juste équilibre entre la protection du secret d'affaires et la défense de l'intérêt public, il faut reconnaître en définitive que de nombreuses zones d'ombre subsistent.

#### *D. L'accès à des voies de recours*

927. Au-delà de l'interdiction explicite de représailles, il convient de donner au lanceur d'alerte accès à des voies de recours appropriées. L'effectivité du principe d'interdiction tient en effet dans l'existence d'un contrôle juridictionnel approprié et efficace.

Le caractère approprié du recours est déterminé en fonction du type de représailles<sup>3575</sup>. Le recours approprié peut prendre la forme « d'actions en réintégration, par exemple en cas de licenciement, de mutation ou de rétrogradation, de suspension de formation ou de refus de promotion, ou en rétablissement d'un permis, d'une licence ou d'un contrat annulés; d'un dédommagement des pertes financières actuelles et futures, par exemple pour les pertes de salaires antérieurs, mais aussi les pertes de revenus futurs, et des coûts liés à un changement de profession; et l'indemnisation d'autre préjudice économique, tels que les frais de justice et les frais médicaux, ainsi que du préjudice immatériel tel que douleur et souffrances »<sup>3576</sup>.

Les lanceurs d'alerte doivent, du reste, avoir accès à une réparation intégrale des préjudices subis, en fonction du cadre juridique national, d'une manière qui soit dissuasive et proportionnée au préjudice subi<sup>3577</sup>. L'octroi d'une indemnisation ne peut être considérée *in abstracto* comme une compensation adéquate. Il convient de mener un examen *in concreto*. Capables de supporter le coût d'une indemnisation, les grandes entreprises pourraient effectivement proposer systématiquement d'indemniser le lanceur d'alerte licencié, ce qui

---

<sup>3574</sup> Sur la portée de l'article 5 de la directive « secret d'affaires », voy. *supra* nos 690 et s.

<sup>3575</sup> Considérant n° 94 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3576</sup> Considérant n° 94 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3577</sup> Article 21, § 8, de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019. Voy. aussi le considérant n° 101 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

reviendrait à autoriser le licenciement d'un lanceur d'alerte en raison de son signalement, moyennant indemnisation, et donc à décourager les lanceurs d'alerte potentiels<sup>3578</sup>.

928. Dans le sillage de la Recommandation CM/Rec (2014)7<sup>3579</sup> et des *whistleblowings laws*<sup>3580</sup>, la directive établit également un renversement de la charge de la preuve dans le cadre d'une procédure engagée devant une juridiction ou auprès d'une autorité en ce qui concerne un préjudice subi par le lanceur d'alerte. Sous réserve pour lui d'établir « qu'il a effectué un signalement ou fait une divulgation publique et qu'il a subi un préjudice, il est présumé que le préjudice a été causé en représailles au signalement ou à la divulgation publique. En pareil cas, il incombe à la personne qui a pris la mesure préjudiciable d'établir que cette mesure était fondée sur des motifs dûment justifiés »<sup>3581</sup>.

Le renversement de la charge de la preuve est justifié au motif que l'auteur des représailles se trouve, dans la majorité des cas, en situation de force par rapport à l'auteur du signalement<sup>3582</sup>. C'est pourquoi il est également prévu que les lanceurs d'alerte et les facilitateurs aient accès à des mesures correctives, en ce compris provisoires, dans l'attente d'un règlement judiciaire de leur situation dès lors que l'issue du règlement judiciaire peut requérir plusieurs années<sup>3583</sup>. En particulier, il semble difficile de renverser, une fois qu'une longue période de temps s'est écoulée, une mesure de licenciement alors qu'une telle mesure, vu le préjudice financier, peut sérieusement décourager les lanceurs d'alerte potentiels.

### *E. La protection des personnes concernées*

929. L'approche européenne du lancement d'alerte se caractérise par une attention soutenue à la protection, non pas seulement du lanceur d'alerte, mais aussi des « personnes concernées » c'est-à-dire les personnes, physiques ou morales, mentionnées dans le signalement ou la divulgation en tant que personnes auxquelles la violation est attribuée ou auxquelles elle est associée<sup>3584</sup>. Il convient d'éviter des atteintes à la réputation ou d'autres conséquences négatives et de garantir les droits de la défense et le droit d'accès à des voies de recours conformément aux articles 47 et 48 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union<sup>3585</sup>.

La directive souligne que les personnes concernées doivent jouir « du droit à un recours effectif et à un procès équitable, ainsi que de la présomption d'innocence et des droits de la défense, y compris le droit d'être entendues et le droit d'accéder à leur dossier »<sup>3586</sup>.

---

<sup>3578</sup> Considérant n° 95 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3579</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation, Section VII, Principe 25 et Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 88. Sur ces principes, voy. *supra* n° 418.

<sup>3580</sup> Voy. par exemple l'article 36/7/1, § 4, de la loi organique de la BNB et l'article 69*bis*, § 3, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 tel qu'inséré par l'article 13 de la loi du 31 juillet 2017.

<sup>3581</sup> Article 21, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3582</sup> Considérant n° 93 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3583</sup> Article 21, § 6, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 96 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Dans le même sens, voy. la recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 89.

<sup>3584</sup> Article 5, 10), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3585</sup> Considérant n° 100 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3586</sup> Article 22, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Il convient par ailleurs que la confidentialité de l'identité des personnes concernées soit protégée aussi longtemps que l'enquête est en cours, conformément au droit national<sup>3587</sup>. Les règles relatives à la conception des canaux de signalement externe, aux traitements de données à caractères personnel et à l'archivage concernant la protection de l'identité des lanceurs d'alerte sont de plus applicables à l'identité des personnes concernées<sup>3588</sup>.

### Conclusion du deuxième chapitre

930. Si le droit de l'Union est longtemps resté à la traîne dans le domaine du *whistleblowing*, il rattrape sensiblement son retard avec la Directive sur les lanceurs d'alerte qui représente, à l'échelle planétaire, l'instrument le plus complet à ce jour.

La Directive sur les lanceurs d'alerte intègre les grands principes qui se sont dégagés ces dernières années en matière de *whistleblowing*. Le lanceur d'alerte est, en principe, une personne qui agit dans le cadre d'une relation de travail car c'est cette position particulière qui le place dans une situation de vulnérabilité et justifie, partant, une protection particulière. Reste que dans le domaine fiscal, nous avons montré qu'il pouvait être requis de penser plus largement la notion, au-delà du cadre d'une relation professionnelle. L'alerte fiscale se situe en effet à cheval entre la dénonciation civique et la dénonciation professionnelle. Conformément aux principes communs de *whistleblowing*, la directive prévoit en outre que le lanceur d'alerte ne peut être protégé que s'il a agi de bonne foi. La dénonciation mensongère est effectivement prohibée depuis des siècles.

931. La Directive sur les lanceurs d'alerte règle, en partie, les questions les plus débattues en pratique, en l'occurrence l'obligation de suivre une procédure échelonnée, l'octroi de récompenses et la recevabilité des dénonciations anonymes.

Concernant la première question, la directive souscrit à la position du Comité des ministres du Conseil de l'Europe, considérant que le lanceur d'alerte doit pouvoir s'adresser à l'interlocuteur le plus approprié en fonction des circonstances spécifiques de l'affaire. Concernant la deuxième question, la directive se garde de prendre position quant à l'opportunité d'octroyer des récompenses aux dénonciateurs – cette question relève de la marge d'appréciation des États-membres – mais elle exclut en principe de son champ d'application les dispositifs de dénonciation qui intègrent un système d'intéressement. Enfin, concernant la troisième question, la directive fait preuve de pragmatisme et entérine la pratique de la dénonciation anonyme, pourtant fortement méprisée en Europe, dès l'instant où elle existe depuis toujours et peut se révéler utile. Elle laisse toutefois les États membres libres d'accepter ou non une telle pratique.

932. Au lendemain de l'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte, force est de constater que le visage de la dénonciation fiscale a fortement changé du point de vue tant de son objet que de ses destinataires. Les intuitions formulées dans la première partie de l'étude au sujet des lignes de force futures de la dénonciation fiscale ont de la sorte été partiellement confirmées sur le plan juridique.

---

<sup>3587</sup> Article 22, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 100 de la directive précitée.

<sup>3588</sup> Article 22, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

La dénonciation n'est, d'une part, plus limitée aux pratiques frauduleuses mais couvre aussi les pratiques abusives. La directive se limite néanmoins aux pratiques qui créent des distorsions de concurrence, autrement dit aux pratiques fiscales des multinationales. Elle ne s'applique qu'indirectement aux pratiques fiscales des « ultra-riches » (via les sociétés créées à des fins d'optimisation fiscale). Elle néglige par ailleurs le mouvement de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise dans le domaine fiscal. La directive rend, d'autre part, compte du fait que l'administration fiscale a perdu son monopole dans la réception des dénonciations fiscales. Les autorités judiciaires et les autorités de surveillance sont devenues des récepteurs privilégiés à côté des journalistes. Les entreprises ont en outre tout intérêt à mettre en place des dispositifs d'alerte interne en vue de gérer les risques fiscaux. Elles sont, quoi qu'il en soit, tenues de mettre en place de tels dispositifs en ce qui concerne les faits qui relèvent du champ de la directive.

### Conclusion du troisième titre

933. Tous les pays du monde connaissent en droit une certaine forme de dénonciation. Le droit belge n'échappe pas à la règle.

Si le droit belge de la dénonciation pouvait sembler à première vue très pauvre, il faut admettre qu'il contient en réalité un noyau légal parfaitement apte à accueillir le phénomène des lanceurs d'alerte. L'analyse menée confirme que les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle sont parfaitement capables de recevoir le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. L'article 29 du Code d'instruction criminelle, qui établit la dénonciation officielle, a justement été modifié en mai 2019 en vue de renforcer la dénonciation des indices de fraude fiscale grave par les agents du fisc. L'article 30 du Code d'instruction criminelle, quant à lui, procède directement de la tradition républicaine de la dénonciation civique. S'il ne renvoie pas explicitement au domaine fiscal, il ne l'exclut pas. En dehors du champ pénal, la dénonciation d'infractions fiscales et d'infractions sociales est une pratique courante. La dénonciation d'infractions sociales a par ailleurs été normalisée depuis 2015 au travers de la mise en place d'un point de contact, le « Point de contact pour une concurrence loyale ». Reste que de telles mesures ne peuvent être considérées comme des mécanismes de *whistleblowing* proprement dit dans la mesure où elles facilitent la dénonciation sans garantir corrélativement la protection des dénonciateurs.

Au demeurant, il y a lieu d'observer que le droit belge s'est montré plus réceptif au *whistleblowing* qu'à ce qu'il n'y paraît aux premiers abords. Plusieurs lois belges ont en fait déjà accueilli l'institution du *whistleblowing*. C'est le cas dans le secteur financier et dans le secteur public. Le secteur financier a connu de profondes mutations ces dernières années et ces derniers mois dans le but de garantir une protection qui soit équivalente pour le lanceur d'alerte qui dénonce des infractions financières, indépendamment de la législation en cause, que celui-ci s'adresse à l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) ou à la Banque nationale de Belgique (BNB). Aussi, même là où le *whistleblowing* n'a pas été implanté, on constate qu'une logique similaire est déjà en action. Ainsi, le droit du travail organise déjà le signalement dans certains domaines. Le droit belge est toutefois caractéristique en ce qu'il privilégie l'action

par des représentants du personnel plutôt que par les travailleurs eux-mêmes. Cette logique de représentativité trouve sa source dans notre tradition juridique d'inspiration étatique.

934. La Directive sur les lanceurs d'alerte s'inscrit pleinement dans ces évolutions. Sans donner lieu à une révolution, sa transposition provoquera toutefois de sérieux ajustements. Dans le domaine fiscal en particulier, nous avons suggéré qu'elle conduisait à une reconfiguration de la dénonciation, tant dans ses contours que dans ses limites. Nous allons précisément expliciter cette reconfiguration dans la troisième et dernière partie de l'étude.

## CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

---

935. La présente partie avait pour objectif d'examiner la façon dont le phénomène des lanceurs d'alerte a été réceptionné en droit. Pour ce faire, nous avons procédé en trois étapes.

Dans un premier titre, nous avons exposé la façon dont le droit étranger, en l'occurrence le droit américain, le droit français et le droit britannique, avait accueilli la figure du lanceur d'alerte. Cet examen a permis de mieux comprendre le cheminement juridique de l'idée de lancer l'alerte. Si le droit de la dénonciation est toujours fonction d'une conjoncture proprement nationale, trois tendances générales se sont dégagées. L'idée de lancer l'alerte est déjà contenue en germe dans la dénonciation civique qui se déploie en droit pénal dans tous les pays du monde. La dénonciation civique peut être générale – c'est le cas en France et aux États-Unis – ou limitée à des infractions particulièrement graves – c'est le cas en Belgique. L'idée de lancer l'alerte a ensuite été institutionnalisée dans le cadre professionnel sous l'effet de règles adoptées tant par les États que par les entreprises dans le but de renforcer la mise en conformité des entreprises (*compliance*). Enfin, l'idée de lancer d'alerte s'est retrouvée examinée sous l'angle du droit à la liberté d'expression à la faveur des scandales qui ont rythmé l'actualité médiatique depuis les années '70. Cet examen a donné naissance à une nouvelle fonction, celle de contre-pouvoir étroitement liée à celle de chien de garde.

Dans un deuxième titre, nous avons fait le point sur les règles supranationales qui encouragent l'alerte et protègent les lanceurs d'alerte. Celles-ci ont éclos au niveau international et au niveau européen depuis une vingtaine d'années en vue de lutter contre la corruption et de mieux réguler le secteur financier. Aidées d'experts et d'organisations non gouvernementales, les instances internationales ont activement contribué à l'émergence de principes communs directement inspirés de la pratique nationale. Ces principes ont, pour la plupart, été repris dans la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Enfin, dans un troisième titre, nous avons défini quel était le terreau juridique dans lequel la figure de l'alerte fiscale devrait s'insérer en Belgique. Il est apparu que le droit belge de la dénonciation était nettement plus fertile qu'à première vue. Quoique la tradition juridique belge ne soit pas très encline à la dénonciation, il faut constater que la dénonciation traditionnelle contient tous les ingrédients pour permettre à l'alerte de prospérer. En outre, des nombreux dispositifs de *whistleblowing* ont déjà été implémentés en application de dispositions supranationales.

936. L'accueil réservé au phénomène des lanceurs d'alerte témoigne d'un changement sociétal majeur quant à la protection de la sphère privée. Alors que le secret de la vie privée régnait au sein des États membres depuis la Seconde Guerre mondiale, et parfois même depuis plus longtemps, on assiste à un changement de paradigme que les autorités du Conseil de l'Europe reflètent particulièrement<sup>3589</sup>. Il ne peut plus être question de confidentialité en matière

---

<sup>3589</sup> En ce sens, voy. Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 6. Le Comité des Ministres relève que « [d]ans de nombreuses juridictions, les tribunaux ont estimé qu'il ne pouvait y avoir aucune confidentialité en matière d'actes répréhensibles et que les révélations publiques d'informations étaient valides et protégées » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 15). En ce sens, voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74. La Cour européenne des droits de l'homme considère que « [d]ans un système démocratique, les actions ou omissions du gouvernement doivent se trouver placées sous le contrôle attentif non seulement des

d'actes répréhensibles. Partant, la révélation publique d'informations à propos de tels actes doit être protégée.

Si la lutte contre les actes répréhensibles doit bien entendu être une priorité, en ce que ces actes menacent l'intérêt général et le bien public<sup>3590</sup>, le respect de l'État de droit commande de trouver un équilibre entre le respect des libertés individuelles et la défense de l'intérêt général. À cet égard, on peut se demander s'il ne relève pas de notre liberté la plus élémentaire de pouvoir transgresser la règle de droit et, ce à l'abri des regards. Si l'État doit pouvoir sanctionner l'individu qui commet une infraction, ce dernier doit pouvoir, en amont, commettre ladite infraction.

À cette heure où la transparence bascule dangereusement vers la surveillance, la question, quoique plus technologique et philosophique que juridique, mérite assurément d'être posée. Car il ne faut jamais oublier que c'est le pouvoir en place qui définit *in fine* ce qu'il faut entendre par « répréhensible »<sup>3591</sup>. Or, l'Histoire, et singulièrement l'histoire de la dénonciation, nous a montré qu'une telle définition pouvait considérablement s'éloigner du bien public pour servir des ambitions personnelles et dévastatrices<sup>3592</sup>.

Dans la recherche de cet équilibre, le législateur peut dorénavant compter sur un garde-fou inédit au regard de l'histoire de la dénonciation: le corpus des droits fondamentaux.

---

pouvoirs législatif et judiciaire, mais aussi des médias et de l'opinion publique. L'intérêt de l'opinion publique pour une certaine information peut parfois être si grand qu'il peut l'emporter même sur une obligation de confidentialité imposée par la loi ».

<sup>3590</sup> Sur la notion plus précise de « biens publics mondiaux », voy. M. DELMAS-MARTY, « Conclusion. Trois dynamiques pour responsabiliser les États et les entreprises transnationales » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, pp. 393-408. L'auteur observe que l'État n'est plus seul, selon le modèle souverainiste, à assurer la protection des biens publics mondiaux. Il est concurrencé par d'autres acteurs : les organisations internationales, mais aussi des acteurs privés, tels que les lanceurs d'alerte, les entreprises transnationales, la société civile « organisée » (les ONG et les syndicats) ainsi que les experts scientifiques (p. 394).

<sup>3591</sup> Rappelons que d'autres acteurs exercent néanmoins désormais en amont une concurrence normative (parties prenantes, lanceurs d'alerte, organisations non gouvernementales, etc.), ce qui constitue déjà en soi un garde-fou notable.

<sup>3592</sup> Nous nous étions déjà exprimée en ce sens in A. LACHAPPELLE, « Le lancement d'alerte (*whistleblowing*), une atteinte au secret financier voulue par l'autorité ? », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, p. 106.





## TROISIÈME PARTIE

# LA RECONFIGURATION DE LA DÉNONCIATION FISCALE À L'ÈRE DES LANCEURS D'ALERTE

937. Le droit de la dénonciation est traversé par une double tendance : d'une part, le rejet de la délation ; d'autre part, la défense de l'intérêt général. L'institutionnalisation de la dénonciation vise en effet tant à mettre un terme aux dénonciations méchantes et mensongères qu'à accroître la qualité des signalements qui parviennent aux autorités publiques en vue de mieux protéger l'intérêt général.

Alors qu'un tel constat se heurtait autrefois à des freins culturels, il est désormais admis que les personnes qui signalent des faits qui représentent une menace ou une atteinte à l'intérêt général contribuent à la préservation du bien-être de la société. Le dénonciateur, en particulier le « lanceur d'alerte », forme de la sorte un rouage essentiel de notre société démocratique et de l'État de droit .

938. Ces deux tendances – le rejet de la délation et la défense de l'intérêt général – entraînent une reconfiguration de l'institution de la dénonciation fiscale autant dans ses contours que dans ses limites.

La description et l'examen de cette reconfiguration constitue l'objet de la troisième et ultime partie de l'étude, qui vise concrètement à répondre à la question de recherche. Conformément à la perspective de théorisation proposée, nous adoptons une approche globalisante, mettant l'accent sur les constantes et les principes auxquels obéit le droit de la dénonciation, en général, et le droit belge de la dénonciation fiscale, en particulier, plutôt que sur les normes juridiques applicables *de lege lata*. Examinées de façon exhaustive, ces normes juridiques peuvent donner l'impression d'une œuvre kafkaïenne alors qu'avec un peu de hauteur, elles révèlent une certaine harmonie qu'il faut tâcher de conserver.

939. Dans un premier titre, nous montrons en quoi l'institution de la dénonciation est tout d'abord bouleversée dans ses *contours*.

Traditionnellement, la dénonciation a plutôt été façonnée à l'aune du rejet ancestral et moral de la délation. La dénonciation est tolérée du moment qu'elle ne s'apparente pas à de la délation. Mais encore faut-il savoir ce qu'est la délation. Sur le plan juridique, une distinction fondamentale est réalisée entre trois types de dénonciation : la dénonciation libre, la dénonciation obligatoire et la dénonciation calomnieuse.

La reconnaissance de la fonction sociale du lanceur d'alerte provoque cependant une dilution de la notion de dénonciation dans des directions inédites. La dénonciation quitte le giron de l'État et le registre de la légalité pour se déployer au bénéfice de la société.

Dans un deuxième titre, nous mettons en relief la façon dont l'institution de la dénonciation est ensuite reconfigurée dans ses *limites*.

Après avoir fait le point sur le traitement pénal de la dénonciation, en particulier lorsqu'elle porte sur des faits d'intérêt fiscal, nous proposons une nouvelle lecture au regard du corpus des droits fondamentaux. La dénonciation est aujourd'hui tolérée et même encouragée, à la condition de respecter les exigences posées par le respect des droits humains. Cette évaluation pose inévitablement de nouveaux équilibres en la matière, et dans le même temps, de nouvelles limites à la dénonciation. Le Conseil de l'Europe et l'Union européenne ont sensiblement œuvré à la reconfiguration de l'institution de la dénonciation à la lumière du corpus des droits fondamentaux, qui constitue une composante emblématique du patrimoine juridique européen. C'est pourquoi nous situons principalement nos développements à l'échelle européenne.

## TITRE I. LA RECONFIGURATION DES CONTOURS DE LA DÉNONCIATION FISCALE

---

### Introduction

940. L'étude a montré à suffisance que la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte redessine foncièrement les contours de la dénonciation, en ce compris fiscale.

Quoique la question de recherche soit axée sur la *reconfiguration* de l'institution de la dénonciation à l'heure des lanceurs d'alerte, il nous est paru nécessaire de revenir brièvement sur la *configuration* classique de la dénonciation au regard du rejet de la délation (chapitre 1).

Toute réflexion sur la dénonciation contient en effet quelques développements quant à la délation. Lorsqu'elle a consacré, à quinze ans d'intervalle, deux numéros à la délation, la revue *Autrement*, qui réunit des historiens, sociologues et juristes, a ainsi décidé de fonder l'analyse sur la dichotomie qui émerge en langue française entre la délation et la dénonciation. Le monde francophone veille effectivement à séparer la dénonciation<sup>3593</sup> de la délation<sup>3594</sup> alors que l'allemand et beaucoup d'autres langues ignorent cette distinction<sup>3595</sup>.

L'ombre de la délation explique encore les attermoissements qui ont frappé l'édification d'un régime juridique de protection des lanceurs d'alerte. La position prise par le législateur européen dans la Directive sur les lanceurs d'alerte quant aux questions de la bonne foi, de l'anonymat et de l'intéressement ne peuvent en particulier se comprendre qu'au regard de la notion de délation.

941. Ces considérations exposées, nous pouvons nous atteler à la redéfinition des contours de la notion de dénonciation en droit belge (chapitre 2).

---

<sup>3593</sup> NDLS : *klokkenluiden, melden* ; EN : *whistleblowing, reporting*.

<sup>3594</sup> NDLS : *verklikking* ; EN : *informing, denouncement*.

<sup>3595</sup> En ce sens, voy. not. S. COMBE, « La Stasi » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 65 ; J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 15.

Point d'orgue des développements proposés autour de la notion de dénonciation fiscale, nous veillons dans ce cadre à répondre au premier volet de notre question de recherche. Cela suppose de définir le sens et la portée des notions de dénonciation et de dénonciateur, tout en faisant le point sur les notions de « lancement d'alerte » et de « lanceur d'alerte ».

## **Chapitre 1. La configuration de la notion de dénonciation au regard du rejet de la délation**

### **Introduction**

942. La dénonciation souffre indiscutablement d'une image négative dans la conscience collective européenne<sup>3596</sup>. Peu importe l'expression utilisée pour désigner le dénonciateur – informateur, indic(ateur), mouchard, balance, sycophante, collabo(rateur), ... – l'expression renvoie toujours à un comportement égoïste, déloyal, immoral<sup>3597</sup>. Bref, à un délateur.

Au-delà des motifs historiques, la connotation négative dont souffre la dénonciation peut s'expliquer par la confusion régnant dans la langue française entre la dénonciation, d'une part, et la délation, d'autre part. En témoigne clairement le fait que le *Dictionnaire Larousse* propose comme deuxième acception de la dénonciation précisément la délation.

943. À l'inverse, la dénonciation acquière, dans le contexte des lanceurs d'alerte, une connotation positive. Le plus souvent publique, elle se présente comme un comportement vertueux et désintéressé. Le lanceur d'alerte n'est pas un traître, une balance ; il est un héros, une vigie des temps moderne.

Pourtant, force est de constater que le lancement d'alerte, transfiguration moderne de la dénonciation, présente certaines accointances, potentielles ou réelles, avec la délation.

Ceci explique que la dénonciation, et *a fortiori* le lancement d'alerte, se soient construits en opposition avec la délation. Dérive consubstantielle, la délation risque de surgir à tout instant.

Dénonciation et délation ne sont en fait que les deux faces opposées d'un phénomène unique.

Mais de quelle dérive consubstantielle parle-t-on ? Qu'est-ce que la délation (section 1) ? Comment est-elle reçue en droit ? (section 2) ?

### **Section 1. Le rejet culturel de la délation**

944. Comme le note le philosophe André Comte-Sponville, « ce n'est pas la dénonciation qui fait la délation, ce sont ses motivations – haine, appât du gain, amour propre. Quand Serge Klarsfeld dénonçait des criminels nazis réfugiés en Amérique du Sud, personne ne le traitait de délateur. Tout le monde voyait en lui un militant de la justice et de la mémoire. Quand Zola

---

<sup>3596</sup> En ce sens, voy. not. L. MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014, p. 143.

<sup>3597</sup> En ce sens, voy. not. M. A. SIMONS, « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, p. 1.

publiait son J'accuse pour débusquer les trucages des antidreyfusards, personne ne l'a taxé, lui non plus, de délation »<sup>3598</sup>

Le critère de la motivation représente ainsi le critère principal de distinction entre la dénonciation et la délation (§ 1<sup>er</sup>). D'autres critères peuvent néanmoins influencer sur la qualification d'un acte de délation (§ 2).

### § 1. Le critère principal : la motivation

945. Il est habituellement admis que la perspective d'un gain financier (B) et le caractère anonyme de la dénonciation (C) trahissent la motivation malveillante du délateur (A).

#### A. Le rejet de la dénonciation méchante

946. Le clivage entre la dénonciation et la délation remonte à l'*Encyclopédie* dirigée, au siècle des Lumières, par Diderot & d'Alembert (1754)<sup>3599</sup>.

*L'Encyclopédie* accorde une place conséquente à la définition des deux termes, formulant entre autres la remarque suivante : « on est porté à croire que le délateur est un homme vendu; l'accusateur, un homme irrité; le dénonciateur, un homme indigné. Quoique ces trois personnages soient également odieux aux yeux du peuple, il est des occasions où le philosophe ne peut s'empêcher de louer le dénonciateur, & d'approuver l'accusateur; le délateur lui paroît méprisable dans toutes »<sup>3600</sup>.

La dichotomie est ensuite reprise dans les dictionnaires de langue française. Le *Dictionnaire Larousse* définit ainsi la délation comme une « dénonciation intéressée, méprisable, inspirée par la vengeance, la jalousie ou la cupidité »<sup>3601</sup>.

947. La Cour européenne des droits de l'homme n'est pas restée insensible à cet héritage. Comme nous aurons l'occasion de l'illustrer dans le second titre, elle a plusieurs fois réaffirmé qu'« un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »<sup>3602</sup>.

---

<sup>3598</sup> « La délation peut-elle être civique ? », regards croisés du philosophe André Comte-Sponville et de l'avocat Henri Leclerc, président honoraire de la Ligue des droits de l'homme, propos recueillis par Anne Vidalie et publiés sur le site Internet du journal *L'Express* le 4 avril 2005 (consulté le 29 mars 2017).

<sup>3599</sup> J. BRIAND & E. LUSSET, « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, p.100 ; A. STEICHEN, « Le lanceur d'alerte fiscale – un statut en devenir ? », *JurisNews – Droit fiscal*, 2018, n°s 3-4, p. 122.

<sup>3600</sup> DIDEROT & D'ALEMBERT (dir.), *Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*, Vol. 4, Paris, 1754, p. 830.

<sup>3601</sup> Consulté le 25 juin 2019.

<sup>3602</sup> Nous soulignons. Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 77 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 69 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50.

À l'inverse, le législateur européen a choisi de couper court au débat devenu insoluble quant à la motivation du lanceur d'alerte. La Directive sur les lanceurs d'alerte souligne ainsi, suivant une précision proposée par le Parlement européen en novembre 2018<sup>3603</sup> et maintenue dans le texte adopté en première lecture le 16 avril 2019<sup>3604</sup>, que « les motifs amenant les auteurs de signalement à effectuer un signalement devraient être sans importance pour décider s'ils doivent recevoir une protection »<sup>3605</sup>. Ce qui importe au final, c'est la bonne foi du lanceur d'alerte ainsi que l'intérêt public présenté par les informations rapportées<sup>3606</sup>.

### *B. Le rejet de la dénonciation intéressée*

948. Si l'on reprend la définition du *Dictionnaire Larousse*, la perspective d'une récompense, d'une faveur ou d'une autre forme de contrepartie contribue à la disqualification de la dénonciation<sup>3607</sup>.

La mise en place d'un système de récompenses est un choix politique (a). Une série d'arguments sont avancés en Europe en vue d'y faire obstacle (b). Reste que les systèmes d'intéressement présentent des avantages indéniables (c).

#### *a) Un choix politique*

949. D'emblée, il faut admettre que le fait d'octroyer ou non une récompense est une question politique qui relève de la marge d'appréciation de chaque État membre.

L'idée d'octroyer des incitants financiers a toujours inspiré l'inimitié en France. L'idée au cœur de la notion de « lanceur d'alerte », héritière de la conception républicaine de la dénonciation civique, est effectivement celle de la gratuité (le dénonciateur n'agit pas en échange d'une contrepartie), du désintéressement (le dénonciateur agit au nom de l'intérêt général et non par

---

<sup>3603</sup> Considérant n° 66 du projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018. En ce sens, voy. aussi Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, § 47.

<sup>3604</sup> Notons que le groupe d'experts qui s'est réuni dans le cadre de la rédaction de la proposition de directive sur les lanceurs d'alerte s'était déjà prononcé en ce sens (Proposition de directive du 23 avril 2018, Annex 2 : Stakeholder Consultations, p. 68).

<sup>3605</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. De la même manière, le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe définit la bonne foi comme l'exclusion de fraude ou tromperie étant entendu que « cela ne signifie pas que la personne [...] n'a pas d'arrière-pensée » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 37, note infrapaginale 12. Voy. aussi Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 85).

<sup>3606</sup> Considérant n° 66 du projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018.

<sup>3607</sup> En ce sens, on peut parfois lire que la frilosité française dans la mise en place de programmes de récompenses réside dans la crainte d'encourager les dénonciations calomnieuses (Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 76).

intérêt personnel)<sup>3608</sup> et de la spontanéité (le dénonciateur n'est pas un professionnel de la dénonciation, il n'agit par ailleurs pas par obligation légale)<sup>3609</sup>.

C'est ainsi que le critère du désintéressement, « au sens de ne pas escompter tirer quelque avantage autre que celui de l'intérêt général »<sup>3610</sup>, constitue le socle des législations françaises, irradiant l'article 30 du Code d'instruction criminelle de 1808, devenu le siège de la dénonciation civique en droit belge.

950. Les programmes de récompenses sont, en revanche, une composante classique des dispositifs de *whistleblowing* aux États-Unis. Ceci étant, des auteurs américains se sont malgré tout penchés sur le caractère éthique de tels programmes lorsque ceux-ci ont essaimé dans le sillage du *False Claims Act*.

En général, le fait d'aspirer à une récompense est regardé comme moralement suspect<sup>3611</sup>. Les indicateurs et les repentis, dont les motivations sont rarement portées sur la réalisation d'un devoir civique, agissent effectivement par intérêt personnel, celui d'obtenir une récompense dans le premier cas ou une clémence dans le second cas. Quoiqu'il en soit, il est finalement advenu aux États-Unis que la détection des infractions par le gouvernement devait prévaloir. Que le *whistleblower* soit davantage motivé par l'appât du gain que par la volonté de servir l'intérêt général est finalement secondaire eu égard au bien public auquel participe le lanceur d'alerte<sup>3612</sup>.

951. Quoique la Cour européenne des droits de l'homme ait affirmé à plusieurs reprises que la dénonciation intéressée ne méritait pas une protection particulièrement élevée, le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe a décidé de laisser une grande latitude aux États membres sur cette question. Ce n'est donc ni par oubli ni par manque de courage que la question de la rétribution des lanceurs d'alerte n'a pas été abordée dans la Recommandation CM/Rec

---

<sup>3608</sup> Sur les vertus de gratuité et de désintéressement, voy. not. A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, p. 67 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 20.

<sup>3609</sup> V. MARTIN, « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 133.

<sup>3610</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 72.

<sup>3611</sup> Le passé trouble de la dénonciation resurgit spécialement sur cette question. Le philosophe français André Comte-Sponville déclarait ainsi, dans une interview de 2005, que « la dénonciation est moralement acceptable quand elle n'apporte au dénonciateur aucune gratification financière ou matérielle » (« La délation peut-elle être civique ? », regards croisés du philosophe André Comte-Sponville et de l'avocat Henri Leclerc, président honoraire de la Ligue des droits de l'homme, propos recueillis par Anne Vidalie et publiés sur le site Internet du journal *L'Express* le 4 avril 2005 (consulté le 29 mars 2017)). Dans la même veine, le rapporteur européen M. Pieter Omtzigt déconseille l'octroi d'une rémunération aux lanceurs d'alerte, « au nom de l'éthique et de la crédibilité de l'information divulguée » (Rapport « La protection des "donneurs d'alerte" » fait au nom de la commission des questions juridiques et des droits de l'homme sur la protection des « donneurs d'alerte » par M. Omtzigt (rapporteur), Doc. 120006, 14 septembre 2009, p. 22, point g).

<sup>3612</sup> Voy. not. E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, pp. 318-336 ; T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 668.

(2014)<sup>3613</sup>. C'est un choix posé sciemment par le Conseil de l'Europe, soucieux de laisser la main aux États membres.

Dans le même ordre d'idées, le législateur européen a fait preuve de réserve avec la Directive sur les lanceurs d'alerte. Celle-ci ne devrait pas s'appliquer « aux cas dans lesquels des personnes qui, après avoir donné leur consentement éclairé, ont été identifiées comme informateurs ou enregistrées comme tels dans des bases de données gérées par des autorités désignées au niveau national, telles que les autorités douanières, et signalent des violations aux services répressifs *en échange d'une récompense ou d'une indemnisation* (nous soulignons) »<sup>3614</sup>. De tels signalements obéissent effectivement « des procédures spécifiques qui visent à garantir l'anonymat de ces personnes afin de protéger leur intégrité physique et qui sont distinctes des canaux de signalement prévus par la [...] directive »<sup>3615</sup>.

De même, le règlement européen sur les abus de marché, bien qu'il s'inspire du *Dodd-Frank Act* américain, laisse les États membres libres de prévoir ou non des incitations financières, conformément au droit national, aux personnes qui fournissent des informations pertinentes au sujet de violations potentielles au règlement<sup>3616</sup>. Des observateurs ont néanmoins vu dans cette latitude une porte ouverte à la généralisation, en Europe, de l'établissement d'incitants financiers au signalement d'informations<sup>3617</sup>. En réalité, le règlement européen témoigne, une fois encore, de la profonde ambivalence qui traverse la notion de dénonciateur. De deux choses l'une. Soit le dénonciateur est entendu comme un auxiliaire de l'État (conception instrumentale) : dans ce cas, nous ne voyons pas de raisons juridiques d'exclure l'allocation d'une récompense<sup>3618</sup>. Soit le dénonciateur est entendu comme un contre-pouvoir (conception démocratique) : dans ce cas, la dénonciation procède de l'exercice d'une liberté fondamentale, la liberté d'expression, et ne peut être en principe rémunérée.

952. Qu'en est-il en Belgique ? Dans le cadre des auditions de la Commission « *Panama Papers* », l'Inspection spéciale des impôts avait manifesté le souhait de « lancer le débat » quant à la rétribution des lanceurs d'alerte, tout en soulignant aussitôt ne pas être « partisane d'une société de dénonciateurs ». La version en néerlandais des débats renvoie explicitement au risque de voir émerger une « *verklikkende samenleving* », soit littéralement une « société de délateurs »<sup>3619</sup>. La question de la rétribution des lanceurs d'alerte constitue actuellement la pierre d'achoppement du régime de protection des lanceurs d'alerte. Elle explique, en grande

---

<sup>3613</sup> P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012, p. 32, point 5.25. Notons que les deux auteurs du rapport sont ouverts à l'instauration de récompenses financières, déclarant qu'« il ne peut y avoir d'objection à ce que l'employeur ou une autorité publique, après les faits, récompense le donneur d'alerte en reconnaissance de sa bonne conduite ».

<sup>3614</sup> Considérant n° 30 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3615</sup> Considérant n° 30 *in fine* de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3616</sup> Article 32, § 4, du règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014.

<sup>3617</sup> Voy. not. B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 343.

<sup>3618</sup> L'allocation doit cependant rester modérée, ne pouvant atteindre les montants alloués aux États-Unis sous peine de trahir notre tradition juridique.

<sup>3619</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc., Ch.*, 2017-2018, n° 54-2749/002, p. 29.



partie, que le chapitre consacré aux lanceurs d'alerte dans l'avant-projet de loi « *Panama Papers* » ait été avorté. Celui-ci prévoyait d'« indemniser le lanceur d'alerte dès lors que les renseignements fournis par celui-ci [avait] effectivement mené à la découverte d'un mécanisme de fraude fiscale portant gravement atteinte à l'intérêt général »<sup>3620</sup>.

Le clivage idéologique auquel a donné lieu la question de la rétribution du lanceur d'alerte lors de la mise en œuvre du règlement sur les abus de marché laisse à dire vrai entendre que l'opportunité d'établir un système d'intéressement ne jouit pas, en Belgique, d'un consensus politique<sup>3621</sup>. La question semble spécialement délicate pour des raisons culturelles<sup>3622</sup>. Outre le fait qu'il renvoie à la question sensible de la collaboration durant la Seconde Guerre mondiale, l'appel à la dénonciation heurte la tradition juridique belge qui se caractérise par un usage modéré de la dénonciation et par l'absence, à la différence du droit français, du délit de non-dénonciation.

Comme nous l'avons annoncé plus haut, le législateur belge n'a pas utilisé la faculté qui était prévue lors de l'implémentation du règlement sur les abus de marché<sup>3623</sup>. Lors des travaux parlementaires, des députés de droite ont en effet avancé qu'il était « indiqué d'évaluer d'abord le fonctionnement concret du mécanisme de signalement avant de décider d'instaurer ou non un système d'octroi d'incitations financières aux informateurs, *qui serait quand même innovateur au regard de la tradition juridique belge* (nous soulignons) »<sup>3624</sup>. Des députés de gauche s'étaient en revanche montrés enclins à un tel système, pour des raisons d'efficacité mais aussi de protection du lanceur d'alerte.

#### *b) Les effets négatifs de l'intéressement*

953. Que l'État rémunère le dénonciateur, personne privée, en contre-partie d'un service rendu est en fait étroitement lié à la nature de la relation publique. Dans les pays de tradition étatiste comme la Belgique, le respect de l'intérêt général, et plus particulièrement du droit, repose prioritairement sur les organes de l'État<sup>3625</sup>. Octroyer une récompense financière au dénonciateur qui transmet des informations à l'État doit alors rester exceptionnel sous peine d'ouvrir la voie à une contractualisation de la relation publique et, partant, à une professionnalisation de la fonction de lanceur d'alerte. Or l'histoire, spécialement celle des *Qui*

---

<sup>3620</sup> Avant-projet de loi sur la mise en œuvre des recommandations parlementaires concernant les Panama Papers et les recommandations de l'OCDE suite au Peer Review, Exposé des motifs, article 14.

<sup>3621</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Rapport de la première lecture, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2504/003, pp. 8-9.

<sup>3622</sup> B. DE BIE & J. HOFKENS, *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, p. 45.

<sup>3623</sup> Sur le règlement sur les abus de marché, voy. *supra* n° 855.

<sup>3624</sup> Projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en œuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Amendement, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n° 54-2504/002, p. 3.

<sup>3625</sup> Sur la conception étatiste, voy. *supra* n°s 99 et s.

*Tam Statutes* et des *Common Informers*, a montré qu'une telle situation pouvait donner lieu à un risque de captation privée des intérêts publics.

Au service tant des intérêts de la nation que de ses intérêts personnels, le *whistleblower* peut être tenté, selon une logique de rationalisation des coûts, de mieux servir ses intérêts et de se livrer au chantage<sup>3626</sup>. L'attribution d'une récompense financière menace l'intégrité de celui qui la reçoit. Parmi les voies de signalement possibles, comment ne pas être tenté d'emprunter la voie la plus rémunératoire plutôt que celle qui est la moins préjudiciable pour les personnes en cause ?<sup>3627</sup> Des auteurs américains ont pointé cet effet pervers s'agissant du programme de récompenses administré par la SEC<sup>3628</sup>.

Le dénonciateur est inévitablement tenté de s'adresser directement à la SEC, sans se demander s'il ne serait pas plus proportionné de dénoncer les faits en interne, et ce uniquement dans le but d'obtenir la récompense prévue la loi. Aussi, le montant de cette récompense variant notamment en fonction de l'importance de la sanction applicable aux faits dénoncés, le dénonciateur peut être tenté de retarder son signalement de façon à ce que les faits litigieux prennent de l'ampleur. Ces considérations valent aussi pour le *False Claims Act*.

C'est pourquoi les représentants politiques se sont évertués en Europe, depuis la Révolution française, à protéger le monopole du pouvoir étatique dans l'exécution des lois.

### c) Les effets positifs de l'intéressement

954. De plus en plus d'organisations internationales se montrent néanmoins favorables à l'instauration de récompenses financières comme incitants au lancement d'alerte<sup>3629</sup>.

De prime abord, il faut remarquer que le droit pénal belge, comme le droit pénal d'autres pays, autorise déjà l'octroi d'un « avantage » aux indicateurs et aux informateurs qui transmettent des informations pertinentes aux autorités policières<sup>3630</sup>. Nous avons montré qu'il n'y avait pas de raison d'exclure cette mesure du droit pénal fiscal, à tout le moins dans le domaine des douanes et accises. En outre, si l'on peut s'inquiéter de la fiabilité des informations dénoncées contre rémunération, force est de constater que cette crainte ne s'est pas confirmée aux États-Unis dans le cadre du *Dodd-Frank Act*<sup>3631</sup>. L'octroi de récompenses s'est, au contraire, révélé très efficace<sup>3632</sup>. La perspective d'une récompense financière encourage, sans conteste, au

---

<sup>3626</sup> Il est probable que des *whistleblowers* peu scrupuleux recourent encore aujourd'hui au chantage. En ce sens, voy. J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, Vol. 78, Nbr 3, Art. 2, 2000, pp. 617-618.

<sup>3627</sup> B. DE BIE & J. HOFKENS, *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, p. 45.

<sup>3628</sup> En ce sens, voy. E. S. CALLAHAN & T. M. DWORKIN, « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, p. 335.

<sup>3629</sup> Voy. not. G20 Anti-Corruption Action Plan, *Protection of Whistleblowers*, « Study on Whistleblower Protection Frameworks, Compendium of Best Practices and Guiding Principles for Legislation », 2011, point 56 ; Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation : Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013, point 23.

<sup>3630</sup> Voy. *supra* n° 761.

<sup>3631</sup> S. COOLS, « Klokkenluiden bij de FSMA en de National Bank », *R.P.S. – T.R.V.*, 2018, liv. 7, p. 673.

<sup>3632</sup> T. FAUNCE, K. CROW, T. NIKOLIC & F. M. MORGAN, « Because they have evidence: globalizing financial incentives for corporate fraud whistleblowers » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.) Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited, 2014, pp. 381-404.

lancement d'alerte puisque le lanceur d'alerte potentiel se sent rassuré de ne pas devoir supporter, *in fine*, les frais occasionnés par son signalement, lesquels peuvent être élevés s'il doit exposer des frais de justice pour assurer sa défense<sup>3633</sup>. Aussi, même si la loi prévoit un système d'indemnisation, elle ne peut couvrir les conséquences sociales liées à l'acte de dénonciation. L'octroi d'une récompense vise précisément à couvrir les dommages qui ne peuvent être évalués sur le plan juridique, en raison de leur degré trop élevé d'incertitude, tels que l'ostracisme social, une dépression ou encore un divorce<sup>3634</sup>. Plus qu'un incitant, la récompense peut donc être conçue comme une compensation anticipée.

La perspective d'une récompense financière a ensuite le mérite d'augmenter la probabilité que le signalement soit effectivement traité. Le lanceur d'alerte ayant un intérêt financier à ce que tel soit le cas, il veillera à faire le nécessaire pour que le signalement soit examiné et déclaré fondé<sup>3635</sup>. Ceci suppose néanmoins que le dénonciateur dispose du droit d'être informé de l'évolution du traitement de son alerte<sup>3636</sup>.

Enfin, selon une perspective purement conceptuelle, il faut admettre que si le lanceur d'alerte est pensé comme un auxiliaire de l'État, comme c'est le cas dans le règlement sur les abus de marché, il paraît parfaitement cohérent de prévoir un système d'intéressement.

Plutôt que de reconnaître à la FSMA la compétence d'octroyer des récompenses financières dans le cadre du dispositif d'alerte « abus de marché », on pourrait néanmoins aménager une voie médiane qui serait d'étendre les méthodes particulières de recherche consistant dans le recours aux indicateurs aux infractions relatives à la réglementation sur les abus de marché. Il peut sembler effectivement adéquat de maintenir dans le giron d'organes spécialisés l'octroi de récompenses financières aux dénonciateurs.

955. Si les considérations émises permettent d'aborder la question de la rétribution du lanceur d'alerte de façon plus positive, elles ne doivent pas occulter les alternatives qui existent. À ce propos, l'OCDE, l'ONU et *Transparency International* attirent l'attention sur le fait que les récompenses accordées au dénonciateur peuvent également se présenter sous bien d'autres formes, notamment une distinction honorifique, une évaluation positive de l'employé, une promotion professionnelle et/ou un suivi de l'alerte<sup>3637</sup>.

L'idée n'est pas tant d'inciter le citoyen à livrer les informations utiles dont il dispose, que de reconnaître, socialement, l'importance de son acte et le courage dont il a fait preuve. Selon Bart

---

<sup>3633</sup> B. DE BIE & J. HOFKENS, *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, p. 45.

<sup>3634</sup> En ce sens, voy. not. J. BIRON & S. ROUSSEAU, « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, p. 687 ; S. COOLS, « Klokkenluiden bij de FSMA en de National Bank », *R.P.S. – T.R.V.*, 2018, liv. 7, p. 672.

<sup>3635</sup> J. SCHWARTZ MIRALLES, « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 6.

<sup>3636</sup> Comme nous l'avons noté, la Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît que le lanceur d'alerte a le droit de recevoir un retour d'informations (considérants n°s 57, 58, 63 et 66 et articles 9 et 11 de la Directive sur les lanceurs d'alerte). La consécration expresse d'un tel droit est importante puisque nous verrons que le droit de dénoncer, tel que reconnu au titre du droit à la liberté d'expression, ne reconnaît pas de droit de suivi en faveur du lanceur d'alerte.

<sup>3637</sup> En ce sens, voy. not. OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*, Paris, OECD Publishing, 2016, pp. 67-71 ; Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 86 ; Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation : Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013, points 20 et 23.

De Bie et Jan Hofkens, cette option pourrait être plus appropriée, d'un point de vue culturel, à la Belgique<sup>3638</sup>.

### C. Le rejet de la dénonciation anonyme

956. Rapprochée de la délation, la dénonciation anonyme est en général observée avec beaucoup de circonspection, en particulier en Europe<sup>3639</sup>.

Cette attitude s'explique par diverses raisons<sup>3640</sup>.

L'identification du lanceur d'alerte paraît, tout d'abord, nécessaire à sa protection contre les représailles. Il semble à première vue difficile de garantir la protection et la sécurité d'une personne dont on ne connaît pas l'identité. Il peut être aussi utile aux autorités chargées du suivi de pouvoir contacter le lanceur d'alerte pour de plus amples renseignements. Il arrive, par ailleurs, que l'anonymat soit, dans les faits, impossible dans la mesure où les informations dénoncées ne sont connues que par un cercle réduit d'initiés. En outre, on craint que l'anonymat n'encourage les dénonciations abusives et/ou malhonnêtes ou encore qu'il ne renforce les suspicions mutuelles qui peuvent naître d'un dispositif d'alerte professionnelle et brise de la sorte la nécessaire confiance devant régner au sein d'une organisation. Les autorités de protection des données ont par ailleurs jugé que le signalement anonyme était manifestement incompatible avec le principe de loyauté de la collecte de données<sup>3641</sup>. La répulsion que suscite l'anonymat en Europe, spécialement en France, s'explique du reste par l'importance accordée

---

<sup>3638</sup> B. DE BIE & J. HOFKENS, *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, p. 46.

<sup>3639</sup> Sur le problème de l'anonymat, voy. spéc. F.A. ELLISTON, « Anonymity and Whistleblowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, pp. 171-176; J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, pp. 83-88. Voy. aussi, A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, p. 68 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 22-23.

<sup>3640</sup> Sur ces motifs, voy. entre autres CPVP, Recommandation n° 01/2006 du 29 novembre 2006 relative à la compatibilité des systèmes d'alerte interne professionnelle avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, p. 11 (ci-après : Recommandation n° 01/2006) ; G29, Avis n° 1/2006 relatif à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière, 00195/06/FR, WP 117, 1<sup>er</sup> février 2006, p. 11 (ci-après : Avis n° 1/2006) ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016 relatives au traitement d'informations à caractère personnel dans le cadre d'une procédure d'alerte éthique, p. 6, point 12 (ci-après : Lignes directrices du 18 juillet 2016) ; Recommandation CM/Rec (2014)7, Section V, Principe 18 et Exposé des motifs, § 12 ; Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 20, § 40 ; Septième Rapport général d'activité du GRECO (2006), incluant un chapitre sur la « Protection des lanceurs d'alerte », Greco (2007) 1F Final, 21 mars 2007, adopté par le GRECO lors de sa 32<sup>e</sup> réunion plénière (19-23 mars 2007), p. 13. Voy. aussi P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012, p. 32 ; R. ROBERT, « La relation de travail face à l'entreprise socialement responsable. Entre les Tics et les Tocs », *D.A.O.R.*, n° 93, 2010, pp. 90-91 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 104.

<sup>3641</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 11.

aux exigences de bonne foi et de désintéressement. Il semble difficile de sonder les vertus morales d'une personne dont on ne connaît pas l'identité<sup>3642</sup>.

Si l'anonymat semble en général mieux toléré dans la culture américaine, elle n'en a pas moins échauffé les esprits. Dans les années 80', Frederick A. Elliston rapprochait la dénonciation anonyme de la délation déclarant que « *blowing the whistle anonymously is like snitching on someone behind his back* »<sup>3643</sup>. Après avoir mené une réflexion quant à la légitimité des dénonciations anonymes, les Américains se sont néanmoins rendus à l'évidence : ici aussi, comme à propos du « problème » de la motivation, il faut reconfigurer le débat autour du véritable enjeu : la détection des actes répréhensibles au bénéfice du bien public<sup>3644</sup>.

957. En pratique, il faut reconnaître que le recours à l'anonymat s'avère indispensable dans certaines circonstances, notamment pour des raisons liées à la psychologie du lanceur d'alerte ou lorsque la dénonciation n'est pas organisée<sup>3645</sup>. Des tiers intervenants à la procédure d'alerte, en qualité de témoins (par exemple, des collègues), pourraient en outre souhaiter bénéficier de l'anonymat<sup>3646</sup>. Le signalement anonyme présente du reste l'avantage de se focaliser sur le contenu du signalement, sur son exactitude et sa fiabilité, plutôt que sur son auteur et ses qualités professionnelles et morales<sup>3647</sup>. Aussi, il faut concéder que si les dangers de l'anonymat sont bien réels, ils ne se réalisent pas nécessairement en pratique, du fait des risques importants que prennent les lanceurs d'alerte, comme en témoignent les cas médiatisés de ces dernières années<sup>3648</sup>.

Le rejet populaire de l'anonymat s'amenuise, à dire vrai, à la faveur des technologies du numérique dès l'instant où l'anonymat fait office, en particulier en l'absence d'une protection effective des lanceurs d'alerte, de bouclier contre les représailles<sup>3649</sup>. L'anonymat semble transposer, en ligne, les exigences de confidentialité attachées traditionnellement au lancement d'alerte. Le chiffrement ne protège en effet que le contenu des communications. Or, les métadonnées qui accompagnent ces communications permettent d'identifier l'auteur du

---

<sup>3642</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 23.

<sup>3643</sup> Autrement dit en français: la dénonciation anonyme, c'est comme balancer quelqu'un ou accuser (nous traduisons). Voy. F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 171.

<sup>3644</sup> En ce sens, voy. not. F.A. ELLISTON, *ibidem*, p. 171.

<sup>3645</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 12.

<sup>3646</sup> Sur le témoignage anonyme, voy. not. Ch. DE VALKENEER, *Manuel de l'enquête pénale*, Larcier avec la coll. de Politeia, 2005, pp. 91 et 92.

<sup>3647</sup> En ce sens, voy. J. NEAR & M. MICELI, « Effective Whistle-Blowing », *Academy of management review*, 1995, Vol. 20, Nbr 3, pp. 692-693; J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 84 ; Rapport ONU A/70/361, précité, p. 20, § 40.

<sup>3648</sup> D'après nos informations, les dénonciations anonymes sont par ailleurs souvent peu documentées et donc non susceptibles de donner lieu à une investigation.

<sup>3649</sup> En ce sens, voy. not. A. LACHAPPELLE, « La protection des lanceurs d'alerte (*whistleblowers*) à l'heure d'Internet » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 235-237. Comme nous l'avons noté, de plus en plus de plateformes en ligne permettent aux lanceurs d'alerte d'effectuer des dénonciations anonymes. La plateforme *WikiLeaks* offre par exemple un tel anonymat en s'appuyant sur le réseau TOR, le logiciel TAIL et le financement via des monnaies cryptées telles que le Bitcoin. Voy. *supra* nos 140 et 681.

signalement, notamment via son adresse IP. L'anonymat apparaît dans ce cadre comme le seul moyen de protéger l'identité du lanceur d'alerte<sup>3650</sup>.

Au-delà de la problématique des lanceurs d'alerte, le chiffrement et l'anonymat se présentent, à l'ère numérique, comme des outils fondamentaux de sécurisation des activités en ligne<sup>3651</sup>. Situés au croisement du droit à la vie privée et du droit à la liberté d'opinion et d'expression, le chiffrement et l'anonymat garantissent, comme le relève le Rapporteur spécial à l'ONU, David Kaye, « aux personnes et aux groupes un espace de confidentialité en ligne qui leur permet d'exercer leur liberté d'opinion et d'expression et les protège contre toute immixtion arbitraire ou illégale et contre toute attaque »<sup>3652</sup>. Il s'ensuit que les restrictions au chiffrement et à l'anonymat doivent respecter le triptyque fondamental établi par le second paragraphe des articles 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme : légalité – légitimité – proportionnalité<sup>3653</sup>.

958. Dans un tel contexte, la politique de prudence devait tôt ou tard laisser la place à une politique de tolérance. En fait, le droit de l'Union contient lui-même des dispositions qui obligent à mettre en place un dispositif de signalement anonyme<sup>3654</sup>.

La Commission européenne a ainsi lancé en 2018 un nouvel outil de lancement d'alerte anonyme en matière de pratiques anticoncurrentielles<sup>3655</sup>. De même, il est possible de communiquer de façon anonyme à l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) des informations susceptibles d'être utiles à la lutte contre la fraude, la corruption et toute autre activité illégale portant préjudice aux intérêts financiers de l'Union européenne<sup>3656</sup>.

Dans le cadre du processus d'adoption de la Directive sur les lanceurs d'alerte, le Parlement européen a recommandé de prendre expressément acte du fait que les signalements anonymes se sont produits, se produisent et se produiront encore<sup>3657</sup>. Nous avons vu que la Directive sur les lanceurs d'alerte avait accueilli l'argument, laissant les États membres libres de décider s'ils

---

<sup>3650</sup> Sur le sujet, voy. not., F. TRÉGUER, « Anonymat et chiffrement, composantes essentielles de la liberté de communication » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 265-292.

<sup>3651</sup> Voy. spéc. Rapport du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression, David Kaye sur l'usage du chiffrement et de l'anonymat dans l'exercice des droits à la liberté d'opinion et d'expression à l'ère numérique, A/HRC/29/32, 22 mai 2015, présenté au Conseil des droits de l'homme le 17 juin 2015 ; Déclaration commune de la société civile soumise à la 29<sup>e</sup> session du Conseil des droits de l'homme des Nations unies : « Assurer la promotion des outils de chiffrement et d'anonymisation en ligne à l'ère numérique », disponible sur <https://rsf.org> (consulté le 10 avril 2018). Voy. aussi Déclaration commune de la Commission de réflexion et de propositions sur le droit et les libertés à l'âge numérique de l'Assemblée nationale française et la Commission sur les droits et devoirs sur Internet de la Chambre des députés italienne, Paris, 28 septembre 2015.

<sup>3652</sup> Rapport ONU A/HRC/29/32, précité, p. 7.

<sup>3653</sup> *Ibidem*, pp. 12-13 et §§ 57-60 (recommandations à l'attention des États). Sur le triptyque établi par les articles 8 et 10 de la CEDH, voy. *infra* Titre II – Chapitre 2 – Section 1.

<sup>3654</sup> Voy. par exemple l'article 61, § 3, de la Quatrième directive anti-blanchiment à propos du signalement interne.

<sup>3655</sup> « Anonymous Whistleblower Tool », accessible via le lien Internet <http://ec.europa.eu/competition/cartels/whistleblower/index.html> (consulté le 21 avril 2018). Voy. aussi le considérant n° 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3656</sup> « Fraud Notification System », accessible via le lien Internet [https://ec.europa.eu/anti-fraud/olaf-and-you/report-fraud\\_en](https://ec.europa.eu/anti-fraud/olaf-and-you/report-fraud_en) (consulté le 22 février 2018).

<sup>3657</sup> Rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil sur la protection des personnes dénonçant les infractions au droit de l'Union (COM(2018)0218 – C8-0159/2018 – 2018/0106(CNS)), A8-0398/2018, 26 novembre 2018, Exposé des motifs, p. 146; Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018, considérant n° 44*bis*.

acceptent ou non les signalements anonymes de violations relevant du champ d'application de la directive<sup>3658</sup>. En tout état de cause, les personnes qui font un tel signalement dans le cadre du champ d'application de la Directive sur les lanceurs d'alerte et dans le respect des conditions prévues devraient bénéficier de la protection établie par la directive si leur identité est révélée et qu'ils font l'objet de représailles<sup>3659</sup>.

## § 2. Les critères accessoires

959. D'autres critères peuvent influencer sur la qualification d'un acte de délation. Ils sont au nombre de quatre: le critère théologique (A), le critère historique (B), le critère politique (C) et le critère sociologique (D).

### A. Le critère théologique

960. La doctrine catholique a sensiblement alimenté la distinction fondamentale qui sépare la dénonciation de la délation.

Le *Dictionnaire de Théologie Catholique* enseigne que la dénonciation est licite, au regard du droit naturel, lorsqu'(i) elle est motivée par des raisons suffisantes, (ii) animée par l'esprit de charité, d'amour du prochain<sup>3660</sup>, et que (iii) les faits rapportés sont exacts et transmis de façon brute<sup>3661</sup>.

Par nature illicite, l'« odieuse pratique de la délation » est en revanche une « faute doublement contraire à la charité et à la justice » car elle « est la manifestation des actes, des sentiments, des pensées d'autrui, faite dans le but d'attirer sur la personne dénoncée la colère ou l'hostilité de la personne à qui l'on dénonce. La médisance, la calomnie, la violation des secrets que l'on devrait respecter, sont les armes ordinaires du délateur »<sup>3662</sup>.

Les lanceurs d'alerte s'éloignent de l'« odieuse pratique de la délation » en ce qu'ils cherchent le plus souvent à provoquer une sanction juridique et/ou sociale, et non à régler leur comptes, mais ils s'en approchent néanmoins dans la mesure où leur action implique, en l'état actuel du droit, presque nécessairement « la violation des secrets que l'on devrait [légalement] respecter ».

---

<sup>3658</sup> Article 6, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée.

<sup>3659</sup> Article 6, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée. En outre, la Directive sur les lanceurs d'alerte rappelle qu'il existe en droit de l'Union des obligations imposant de prévoir le signalement anonyme.

<sup>3660</sup> *Dictionnaire de Théologie Catholique*, version en ligne tirée de l'édition papier *Dictionnaire théologique de Vacant et Mongenot* aux éditions Letouzey, 1924, disponible sur [http://jesusmarie.free.fr/dictionnaire\\_de\\_theologie\\_catholique\\_lettre\\_D.html](http://jesusmarie.free.fr/dictionnaire_de_theologie_catholique_lettre_D.html) (consulté le 7 septembre 2018).

<sup>3661</sup> Le neuvième commandement, qui ne subit pas de modification entre les deux versions proposées par la Bible et la Torah, interdit effectivement la dénonciation mensongère et établit une condition de licéité fondamentale en Occident, la bonne foi du dénonciateur (en ce sens, voy. not. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, p. 2). Ledit commandement énonce : « *tu ne rendras point contre ton voisin de faux témoignage* » (Exode 20 :2-14 et Deutéronome 5 :6-18).

<sup>3662</sup> *Dictionnaire de Théologie Catholique*, précité.

Au-delà de la doctrine catholique, nous avons vu que les textes bibliques véhiculaient une image péjorative de la dénonciation<sup>3663</sup>. Mais aussi méprisée soit-elle, la dénonciation n'en est pas moins, dans le discours biblique, « inhérente à l'humanité »<sup>3664</sup>.

### B. Le critère historique

961. L'histoire de la dénonciation est de façon symptomatique marquée par ses dévoiements au travers de la délation<sup>3665</sup>.

Dans les régimes autocratiques, la dénonciation permet au pouvoir de connaître ses opposants et donne au peuple un semblant illusoire d'expression. Elle attise par ailleurs la haine et divise la population, fidèle à la maxime : « *diviser pour mieux régner* ». Dans les régimes totalitaires, la dénonciation permet de surcroît la réalisation d'un projet politique : l'élimination pure et simple des « ennemis » du pouvoir. La délation participe, comme l'exprime Hannah Arendt, à « l'atomisation de la société »<sup>3666</sup>, c'est-à-dire la destruction des liens sociaux, familiaux ou amicaux<sup>3667</sup>. La presse joue, dans tous les cas, un rôle central de propagande et de légitimation de la pratique de la délation.

Dans les régimes dits « démocratiques », tels que celui de la Cité athénienne ou de la République romaine, la pratique de la dénonciation n'est pas instrumentalisée au seul profit du pouvoir en place, mais elle n'est pas pour autant à l'abri de dérives. Pensé comme un rouage essentiel de la démocratie athénienne, le « ministère public citoyen » a ouvert la voie à une professionnalisation du métier de délateur, et donc à une captation privée de la défense de l'intérêt général. La figure du Sycophante, qui a traversé les siècles, est devenue le symbole de cet effet pervers.

Il s'ensuit que le lancement d'alerte, système organisé de dénonciation, apparaît spontanément et à juste titre comme un système *potentiel* de délation.

### C. Le critère politique

962. Sous l'angle politique, la dénonciation interpelle le rapport qu'entretiennent les citoyens avec l'État, et plus largement les individus avec la chose publique<sup>3668</sup>. Dénoncer, c'est protéger un système, auquel on adhère librement (système libéral) ou sous la contrainte (système autoritaire), et dont on reconnaît la légitimité.

La dénonciation a tendance à être qualifiée de délation lorsqu'elle s'inscrit dans un système politique jugé illégitime<sup>3669</sup>. Cette disqualification traduit en réalité un rejet des institutions qui

---

<sup>3663</sup> Sur ce constat, voy. *supra* n° 106.

<sup>3664</sup> C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 161.

<sup>3665</sup> Voy. *supra* nos 37 et s.

<sup>3666</sup> H. ARENDT, *Les origines du totalitarisme. Le système totalitaire*, Paris, Le Seuil, 1995, pp. 46-47.

<sup>3667</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption : démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, p. 44.

<sup>3668</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 16 ; F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 10 ; C. GAUVARD, « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 161.

<sup>3669</sup> J.-F. GAYRAUD, *ibidem.*, pp. 29-30.



ont sollicité ou accueilli le signalement. Lorsqu'une information est transmise, dans notre démocratie libérale, aux autorités publiques, on y voit en général de la dénonciation car ces autorités sont légitimes. En revanche, si cette même information était transmise, au sein d'un régime totalitaire ou autoritaire, aux autorités publiques, on y verrait de la délation car ces autorités manquent de légitimité en ce qu'elles ne reposent pas sur le consentement populaire et ne garantissent pas le respect des libertés individuelles.

963. Il en résulte que si une dictature comme celle instaurée en Corée du Nord, en Syrie ou au Zimbabwe venait à mettre en place aujourd'hui un mécanisme de lancement d'alerte, il faudrait nécessairement y voir un système de délation. Quoique les États à s'être dotés d'une législation protectrice des lanceurs d'alerte soient tous des États démocratiques, il ne faut pas exclure que des formes dévoyées aient été ou soient un jour mises en place dans des régimes dictatoriaux. Promouvoir la liberté de parole ne signifie pas que cette parole sera entendue et produira des réactions. Lorsque les bolcheviques ont mis en place un système élaboré de dénonciation, ce n'était pas pour libéraliser l'expression et offrir à tout un chacun la possibilité de contrôler le pouvoir constitué, c'était au contraire un moyen de confinement du mécontentement du peuple, en donnant l'impression toute factice d'une liberté de parole, et de contrôle des dissidents<sup>3670</sup>.

#### D. Le critère sociologique

964. En sociologie, la distinction entre la dénonciation et la délation se fonde sur l'objet du signalement : s'il s'agit d'une personne ou d'un groupe identifié, on parle de délation ; s'il s'agit d'une situation, on parle de dénonciation<sup>3671</sup>. Cette distinction exprime en réalité ce que le sens commun nous dicte, mais de façon plus objective: le dénonciateur cherche à révéler un *crime*, tandis que le délateur vise à démasquer un *criminel*<sup>3672</sup>.

Si le lanceur d'alerte cherche en priorité à dénoncer des situations jugées inadmissibles, force est de constater qu'il s'attaque par la même occasion à des personnes et des organisations. Certes, ces dernières jouissent en général d'une certaine importance sociale et sont tenues, ce faisant, de rendre des comptes au public. Il n'empêche que les allégations portées à leur rencontre sont susceptibles de porter gravement atteinte à leur réputation et de mettre en cause leur responsabilité. Le titre du premier article publié par le journal français *Le Monde* dans le cadre des « *Panama Papers* » est à cet égard éloquent en ce qu'il s'intitule : « *Chefs d'État, sportifs,*

---

<sup>3670</sup> Sur l'usage de la dénonciation en Russie à l'époque de l'URSS, voy. spéc. F.-X. NÉRARD, *5 % de vérité. La dénonciation dans l'URSS de Staline*, Paris, Tallandier, 2004. Voy. aussi F.-X. NÉRARD, « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 44-57; V. VOISIN, « La dénonciation sous l'URSS stalinienne. De l'entre-deux-guerres à la Seconde Guerre mondiale », *Hypothèses*, 2009, n° 1, pp. 151-159 ; J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, pp. 112-124.

<sup>3671</sup> L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ, M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 51, 1984, p. 4.

<sup>3672</sup> En ce sens, voy. S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 949.

*milliardaires : premières révélations des « Panama papers » sur le système offshore mondial »*<sup>3673</sup>.

965. Comme nous l'avons exposé, la dénonciation publique s'inscrit dans la mécanique plus large du « scandale »<sup>3674</sup> entendu comme une « pratique consistant à dénoncer publiquement des transgressions à la norme »<sup>3675</sup>. La sociologie pragmatique a singulièrement mis en avant la vertu instituante du scandale<sup>3676</sup>. Le scandale n'est pas le simple révélateur de transformations sociales, il est un moment de transformations sociales. Il amène une société à se positionner sur son avenir, c'est donc un moment démocratique essentiel.

Le scandale ne comporte pas moins des risques certains, et ceux-ci sont nettement exacerbés par les technologies du numérique.

Le scandale dit « protestataire » conduit à déprécier des valeurs supérieures par rejet de l'universalisme associé aux valeurs qui ont émergé aux XIX<sup>e</sup> et XX<sup>e</sup> siècles<sup>3677</sup>. Telle est la critique parfois formulée à l'encontre des scandales propagés par la plateforme *Wikileaks*. Le second risque, le scandale dit « stratégique », réside dans l'instrumentalisation de la révélation publique de faits scandaleux à des fins personnelles<sup>3678</sup>. Il cherche le plus souvent à déstabiliser un adversaire dans le cadre d'élections politiques<sup>3679</sup> ou à répondre à une ligne éditoriale (« presse à scandale »)<sup>3680</sup>.

Ayant perdu toute vertu sociale, la dénonciation publique exhibée dans le cadre de ces scandales peut être considérée comme ressortant à la délation.

## Section 2. L'expression juridique du rejet de la délation

966. Bien que le mot « délation » n'a aucune signification juridique, il faut remarquer que la notion juridique de dénonciation s'est construite en négatif de la délation (§ 1<sup>er</sup>). En outre, le

---

<sup>3673</sup> S. PIEL, A. MICHEL, M. VAUDANO, J. BARUCH & J. TILOUINE, « Chefs d'État, sportifs, milliardaires : premières révélations des "Panama papers" sur le système offshore mondial », *Le Monde.fr*, 3 avril 2016 (mis à jour le 4 avril 2016).

<sup>3674</sup> Pour une théorie sociologique du scandale, voy. *supra* n<sup>os</sup> 218 et s.

<sup>3675</sup> D. DE BLIC, « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 232.

<sup>3676</sup> Sur la fonction instituante du scandale, voy. not. D. DE BLIC & C. LEMIEUX, « Le scandale comme épreuve. Éléments de sociologie pragmatique », *Politix*, 2005, n<sup>o</sup> 3, pp. 11-14 ; É. DE DAMPIERRE, « Thèmes pour l'étude du scandale », *Annales. Économies, sociétés, civilisations*, 1954, n<sup>o</sup> 3, p. 336 ; Comité éditorial de *Politix*, « À l'épreuve du scandale », *Politix*, 2005, n<sup>o</sup> 3, pp. 3-7.

<sup>3677</sup> J.-C. BOLOGNE, *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018, pp. 167-168.

<sup>3678</sup> J.-C. BOLOGNE, *ibidem*, p. 172. Sur le scandale stratégique, voy. aussi D. DE BLIC & C. LEMIEUX, *op. cit.*, pp. 22-25.

<sup>3679</sup> Voy. par exemple le *Watergate* (1972-1974), l'affaire « DSK » (2012), le scandale autour des emails d'Hillary Clinton (2016) ou encore le « *Penelope-Gate* » (2017).

<sup>3680</sup> Une telle stratégie a, par exemple, été suivie par la société *Cambridge Analytica* dans le cadre de la campagne de Donald Trump. En décrédibilisant l'adversaire du candidat républicain auprès des électeurs « influençables », via des messages éphémères (avec pour slogan phare « *Crooked Hillary* » – littéralement : « Hillary l'escroc ») diffusés sur leur fil d'actualité *Facebook*, la société a réussi à influencer leur vote et, *in fine*, à renverser la tendance dans certains grands états.

droit belge s'est implicitement positionné par rapport au rejet populaire de la délation en tolérant certaines formes de délation et en réprimant d'autres (§ 2).

### § 1. La conception traditionnelle de la dénonciation

967. Avant de nous pencher sur la signification juridique conférée classiquement à la dénonciation (B), il convient de revenir brièvement sur sa signification commune (A).

#### A. Le sens commun

968. Le mot « dénonciation » vient du latin « *denuntiare* » qui signifie faire savoir, notifier, annoncer. Ce n'est qu'à partir des XII<sup>e</sup> et XIII<sup>e</sup> siècles, avec le développement de la procédure inquisitoire, qu'il prend la signification plus précise que nous lui connaissons aujourd'hui de signalement à la police d'un acte ou d'une personne coupable<sup>3681</sup>.

En ce sens, le *Dictionnaire Larousse* définit la dénonciation comme l'« action de dénoncer quelqu'un, quelque chose, à la justice, à une autorité, etc. ; délation ; document, information qui dénonce. (La loi oblige dans certains cas à se porter dénonciateur, sous peine de sanction.) »<sup>3682</sup>.

969. En langue anglaise, le mot « dénonciation » peut renvoyer soit à la « *denunciation* » et à ses dérivés (« *denouncement* » et « *denuncing* »), soit au « *whistleblowing* ».

Dans le *Grand dictionnaire terminologique*, l'Office québécois de la langue française ne rapproche cependant la dénonciation que de l'alerte professionnelle et du *whistleblowing*, qu'il définit comme la « communication par un salarié ou un contractuel de l'entité à des autorités, internes ou externes, de ses soupçons concernant un cas de fraude, d'irrégularité ou de mauvaise gestion délibérée de la part d'une personne ou d'un groupe dans l'entité »<sup>3683</sup>. La dénonciation telle que nous l'entendons, de prime abord en langue française, renvoie, au Canada, à l'« *information* », qui désigne le signalement d'une infraction à la justice.

La « *denunciation* » exprime, quant à elle, l'idée de délation. La signification est cependant plus neutre dans la culture anglo-saxonne que dans la culture francophone dès l'instant où la sanction sociale y est moins prégnante. D'après le *Dictionnaire Collins*, la « *denunciation* » s'entend ainsi d'une condamnation ouverte, d'une censure<sup>3684</sup>.

#### B. Le sens juridique

970. La dénonciation entendue au sens d'un signalement de faits répréhensibles n'a d'application que dans le domaine pénal. Dans ce domaine, la notion juridique de dénonciation connaît classiquement trois acceptions (a). Ces acceptions permettent de dégager trois

---

<sup>3681</sup> J. BRIAND & E. LUSSET, « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, p. 100. En ce sens, voy. aussi P. GARRAUD, *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926, pp. 34-35.

<sup>3682</sup> *Dictionnaire Larousse*, consulté en ligne le 17 mai 2019.

<sup>3683</sup> « Dénonciation » in Office québécois de la langue française, *Grand dictionnaire terminologique (GDT)*, 2017, disponible sur [www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca](http://www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca) (consulté le 17 mai 2019).

<sup>3684</sup> *Dictionnaire Collins*, consulté en ligne le 17 mai 2019.

caractéristiques essentielles (b). Le lancement d'alerte présente nécessairement ces caractéristiques puisqu'il s'agit d'une forme de dénonciation.

*a) Les acceptions juridiques*

971. Dans son *Vocabulaire juridique*, Gérard Cornu livre, dans le domaine pénal, trois acceptions au terme « dénonciation »<sup>3685</sup>.

- La dénonciation est définie en son sens général comme « la déclaration écrite ou orale par laquelle une personne informe les autorités judiciaires de la commission d'un acte délictueux » et en son sens étroit comme une dénonciation en son sens général qui « émane d'un tiers qui n'a pas été victime de l'infraction, contrairement à la plainte »<sup>3686</sup> (i);
- La « dénonciation calomnieuse » est définie comme la « déclaration mensongère par laquelle un individu (le dénonciateur), imputant à un autre (la personne dénoncée) un fait qui expose ce dernier à des sanctions (judiciaires, administratives, disciplinaires) et qu'il sait inexact, porte ce fait à la connaissance de personnes investies du pouvoir d'infliger ou de provoquer ces sanctions (autorité de police, supérieur hiérarchique, employeur) » (ii);
- La « dénonciation obligatoire » s'entend comme la « déclaration imposée par la loi pénale aux personnes ayant connaissance de certains faits délictueux » (iii).

Ces trois acceptions ne figurent toutefois pas sur le même plan.

La dénonciation calomnieuse est un délit pénal, qui exprime directement en droit le rejet populaire de la délation, tandis que la dénonciation obligatoire est une exception au principe selon lequel la dénonciation est libre. Ce faisant, on peut écrire que la dénonciation licite est en principe libre et exceptionnellement obligatoire. La dénonciation calomnieuse est, quant à elle, illicite et partant réprimée.

i) La dénonciation traditionnelle ou légale

972. Traditionnellement, la dénonciation est définie comme « la déclaration écrite ou orale par laquelle une personne informe les autorités judiciaires de la commission d'un acte délictueux »<sup>3687</sup>.

Jamais entré en vigueur, l'article 74 du Code de procédure pénale fournit une définition juridique de la dénonciation énonçant qu'il s'agit d'une « déclaration signalant l'infraction à

---

<sup>3685</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274.

<sup>3686</sup> G. CORNU (dir.), *ibidem*, p. 274. Toute plainte renferme effectivement une dénonciation (A. CHAUX & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 211, n° 3105).

<sup>3687</sup> G. CORNU (dir.), *op. cit.*, p. 274. Voy. aussi S. BRAHY, *op. cit.*, p. 948 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse » in *Postal Mémoires. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, décembre 2008, D 70, p. 7.

l'autorité compétente avec ou sans désignation de l'auteur de l'infraction »<sup>3688</sup>. Cette définition emprunte *in extenso* à la définition proposée par le procureur général Serge Brahy en 1978<sup>3689</sup>.

On distingue deux types de dénonciation en fonction de son auteur : la dénonciation civique ou privée et la dénonciation officielle.

La dénonciation civique « émane d'un particulier ou d'un fonctionnaire agissant en dehors de l'exercice de ses fonctions »<sup>3690</sup>. La dénonciation privée peut être anonyme ou signée par son auteur. Au sens strict, la dénonciation civique « émane d'un tiers qui n'a pas été victime de l'infraction, contrairement à la plainte »<sup>3691</sup>. Toute plainte renferme effectivement une dénonciation<sup>3692</sup>. C'est pourquoi la plainte était autrefois appelée « dénonciation du tort personnel »<sup>3693</sup>.

La dénonciation « officielle » désigne, quant à elle, la dénonciation qui « émane d'une autorité constituée, un fonctionnaire ou un officier public, autre que ceux qui sont chargés de la recherche des infractions »<sup>3694</sup>.

L'acte de dénonciation est considéré comme « licite en lui-même et même, en certains cas, prescrit par la loi »<sup>3695</sup>. Si les régimes non démocratiques ont abusé de la dénonciation – ou plutôt de la délation – il est admis que l'État a le devoir, même et surtout dans une société libre, « de maintenir l'ordre et a besoin du concours des citoyens dans cette tâche [...] la « liberté » de ne pas dénoncer n'est pas plus morale que la « liberté » de laisser mourir son prochain sans le secourir »<sup>3696</sup>.

En ce sens, l'article 73 du Code de procédure pénale précité dispose que « les infractions sont portées à la connaissance du procureur du Roi *par des dénonciations*, par des plaintes, par la recherche qui en est faite par les services de police ou par toute autre voie (nous soulignons) »<sup>3697</sup>. L'article 47 du Code d'instruction criminelle reconnaît déjà que hors le cas de flagrant délit « le procureur du Roi, instruit, soit *par une dénonciation*, soit par toute autre voie, qu'il a été commis dans son arrondissement un crime ou un délit, ou qu'une personne qui est inculpée d'un crime ou d'un délit se trouve dans son arrondissement (nous soulignons) ».

À l'origine conçue dans le domaine pénal, la dénonciation s'applique également dans le domaine fiscal et dans le domaine social<sup>3698</sup>. La dénonciation d'infractions de droit (pénal)

---

<sup>3688</sup> Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, Texte adopté par la Commission de la Justice, *Doc.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

<sup>3689</sup> S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 948.

<sup>3690</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », *in Manuel de procédure pénale*, 4e éd., Bruxelles, Larcier, 2012, p. 285.

<sup>3691</sup> G. CORNU (dir.), *op. cit.*, p. 274. Voy. aussi S. BRAHY, *op. cit.*, p. 948.

<sup>3692</sup> En ce sens, voy. not. A. CHAUEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 211, n° 3105 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 7.

<sup>3693</sup> Sur la dénonciation du tort personnel, voy. *supra* n° 569.

<sup>3694</sup> M. FRANCHIMONT, A. JACOBS & A. MASSET, *op. cit.*, p. 285.

<sup>3695</sup> A. CHAUEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 209, n° 3099.

<sup>3696</sup> R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Cujas, 1967, p. 834, n° 867.

<sup>3697</sup> Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, Texte adopté par la Commission de la Justice, *Doc.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31.

<sup>3698</sup> Sur la dénonciation traditionnelle en droit belge, voy. *supra* n°s 719 et s.

fiscal ainsi que celle d'infractions de droit (pénal) social présentent logiquement la même signification qu'en droit pénal<sup>3699</sup>.

973. Ainsi entendue, la dénonciation traditionnelle a pour objectif l'information de la justice et le maintien de l'ordre<sup>3700</sup>. Elle ne peut en conséquence intervenir qu'à destination de l'administration de la justice, en l'occurrence les officiers de police judiciaire ou le Ministère public, de l'administration fiscale ou de l'administration sociale.

Ensuite, le dénonciateur, qui est nécessairement une personne physique, ne peut être autrement pensé que comme un auxiliaire de justice. On peut distinguer quatre figures distinctes.

- Le dénonciateur peut tout d'abord être *victime* des faits dénoncés. La dénonciation est ici qualifiée de plainte.
- Ensuite, le dénonciateur peut être témoin de faits répréhensibles dans le cadre de sa vie privée. Le citoyen peut bénéficier du statut de témoin s'il accepte de témoigner en justice. Dans la négative, on parle d'informateur ou de dénonciateur légal sans que ces expressions ne supposent l'octroi d'un statut quelconque. Il est parfois fait référence à l'expression « *personne privée* » (en anglais : « *private citizen* ») pour distinguer cette catégorie de dénonciateur de celle des fonctionnaires de l'État.
- Le dénonciateur peut à l'inverse prendre connaissance de faits répréhensibles dans le cadre de sa vie professionnelle. Il agit alors en tant que *travailleur*. Le Code d'instruction criminelle n'encadre toutefois que la dénonciation par un travailleur du secteur public au travers de l'article 29<sup>3701</sup>.
- Enfin, le dénonciateur peut être impliqué, de près ou de loin, dans la réalisation des méfaits. C'est le cas du *délinquant*, souvent associé à la figure du délateur. S'il transmet régulièrement des informations sur des tiers, il s'agit d'un indicateur. S'il se livre aux forces de l'ordre en vue de bénéficier d'une clémence, il s'agit d'un repent. En droit fiscal, l'indicateur est couramment qualifié d'aviseur.

974. L'objet de la dénonciation peut être général ou ciblé. De deux choses l'une. Soit le législateur établit une liste exhaustive des faits les plus graves dont il attend la dénonciation, soit il définit abstraitement le comportement condamné. Le législateur belge a opté pour la première option dans le cadre de la dénonciation civique qui a pour objet « un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu » dont un citoyen est

---

<sup>3699</sup> Le commentaire de l'article 460 C.I.R. 92 emprunte explicitement au droit pénal pour définir la dénonciation en droit fiscal (commentaire de l'article 460 C.I.R. 92, n° 460/2, 2 mars 2016, disponible sur *Fisconetplus.be*). À la différence de la dénonciation d'infractions de droit social, la dénonciation d'infractions de droit fiscal ne peut toutefois compter sur un point de contact unique de sorte que n'importe quel fonctionnaire, parmi les 27.000 fonctionnaires employés au fisc, peut recevoir une dénonciation, en ce compris les inspecteurs de l'Inspection Spéciale des Impôts (en ce sens, voy. R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, p. 136).

<sup>3700</sup> R. MERLE & A. VITU, *op. cit.*, pp. 833-834.

<sup>3701</sup> Si on pourrait admettre d'étendre la dénonciation civique aux travailleurs du secteur privé, l'article 30 du Code d'instruction criminelle ne fournirait pas de base légale dès lors que les faits visés par ledit article excluent la sphère professionnelle.

témoin<sup>3702</sup>. Il a, en revanche, souscrit à la seconde approche dans le cadre de la dénonciation officielle qui s'applique à tout crime ou délit dont un fonctionnaire aurait connaissance dans l'exercice de ses fonctions.

Dans les deux cas, la dénonciation est circonscrite à des faits illégaux sanctionnés pénalement. C'est pourquoi la dénonciation traditionnelle est aussi qualifiée de « légale » en ce sens qu'elle est voulue et organisée par le législateur<sup>3703</sup>. Si l'article 30 du Code d'instruction criminelle renvoie à des valeurs plutôt qu'à des infractions précises, c'est parce qu'il n'appartient pas au citoyen de se pencher sur la qualification juridique des infractions dont il est témoin.

La responsabilité pénale des personnes morales étant une invention récente, la dénonciation traditionnelle concerne logiquement des personnes physiques. Il est en outre requis que les faits dénoncés soient imputables à une personne nommément désignée<sup>3704</sup>.

Dans le domaine fiscal, nous avons noté que la majorité des dénonciations avaient « trait à des particuliers, des indépendants et PME, et visent le travail clandestin, la non-déclaration de recettes, la TVA éludée, la fraude au domicile, etc. »<sup>3705</sup>. La dénonciation fiscale concerne donc rarement la fraude grave et/ou organisée<sup>3706</sup>. Elle s'abat de plus en priorité sur des personnes physiques.

975. La plupart des pays du monde connaissent cette acception traditionnelle de la dénonciation.

En guise d'illustration, notons que le *Dictionnaire de droit québécois et canadien* de Me Hubert Reid livre, parmi les huit acceptions proposées, les deux définitions suivantes :

« 1. En matière pénale, fait de signaler une infraction à la justice.

2. Déclaration écrite, rédigée sous serment et reçue par un juge de paix, par laquelle le substitut du procureur général, un policier ou un individu atteste qu'il a des motifs raisonnables de croire qu'une personne a commis une ou plusieurs infractions. »<sup>3707</sup>

Dans les deux cas, le dictionnaire canadien précise que l'équivalent anglais est le mot « *information* ». En ce sens, le *Black's Law Dictionary*<sup>3708</sup> définit l'« *information* » comme une

---

<sup>3702</sup> À l'inverse, nous avons signalé que le législateur français avait abrogé l'article 30 du Code d'instruction criminelle de 1808, dont l'article 30 du Code belge s'inspire. Toujours en vigueur, l'article 434-1 du Code pénal français étend la dénonciation civique aux crimes dont il est encore possible de prévenir ou de limiter les effets, ou dont les auteurs sont susceptibles de commettre de nouveaux crimes qui pourraient être empêchés. De plus, il s'agit d'une obligation dont le non-respect est sanctionné pénalement à la différence de l'obligation de dénonciation civique établie en droit belge.

<sup>3703</sup> En ce sens, voy. not. M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, « Avant-propos », Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 2.

<sup>3704</sup> A. CHAUMEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 210, n° 3103.

<sup>3705</sup> Réponse donnée le 25 juillet 2011 à la question de G. Coëme, *Q.R.*, Ch., 2010-2011, n° 53-037, pp. 70-71.

<sup>3706</sup> Réponse donnée à la question d'A. Laaouej, *C.R.I.*, Ch., 2015-2016, séance du 4 octobre 2016, n° 54-COM/501, p. 17.

<sup>3707</sup> H. REID, *Dictionnaire de droit québécois et canadien*, 5<sup>e</sup> éd., 2015, version électronique (JuriBistro eDICTIONNAIRE) disponible sur le site sur <https://dictionnaireid.caij.qc.ca> (consulté le 17 mai 2019).

<sup>3708</sup> Le *Black's Law Dictionary* est un dictionnaire juridique américain de référence utilisé par les auteurs de doctrine. J. Randy Beck s'y réfère notamment dans son article : J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the

accusation portée par un particulier ou un fonctionnaire contre une personne pour une infraction criminelle<sup>3709</sup>. Comme nous avons déjà eu l'occasion de le préciser, l'expression « *informant* » jouit d'une image négative aux États-Unis. L'« *informant* » est effectivement parfois synonyme d'indicateur, à savoir une personne qui appartient au milieu criminel et dénonce ses membres en contrepartie d'une récompense<sup>3710</sup>.

ii) La dénonciation calomnieuse

976. Reflet juridique du rejet de la dénonciation méchante et mensongère, l'article 445, alinéa 2, du Code pénal érige en délit la dénonciation calomnieuse.

La « dénonciation calomnieuse est l'imputation méchante<sup>3711</sup> et spontanée, dans un écrit remis à une autorité quelconque, d'un fait qui pourrait causer préjudice à la personne visée »<sup>3712</sup>. La dénonciation calomnieuse suppose donc la réunion de six conditions : l'existence d'une dénonciation, plus précisément d'un écrit remis à l'autorité, susceptible de causer un préjudice étant entendu que l'écrit est faux et produit avec une intention méchante<sup>3713</sup>.

Le délit de dénonciation calomnieuse représentait, jusqu'à l'avènement des lanceurs d'alerte, la principale limite à la dénonciation. C'est pourquoi nous renvoyons au prochain titre, dédié aux limitations à la dénonciation, pour plus de précisions quant aux éléments constitutifs de la dénonciation calomnieuse.

---

English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, Vol. 78, Nbr 3, Art. 2, 2000, pp. 539-642.

<sup>3709</sup> Dans le texte original, nous lisons : « *In practice. An accusation exhibited against a person for some criminal offense, without an indictment. 4 Bl. Comm. 308. An accusation in the nature of an indictment, from which it differs only in being pre- sented by a competent public officer on his oath of office, instead of a grand jury on their oath. 1 Bish. Crin. Proc.* » (« *Information* » in *Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org/whistleblower/> (consulté le 17 mai 2019)).

<sup>3710</sup> En ce sens, voy. M. A. SIMONS, « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, p. 2.

<sup>3711</sup> Il est parfois écrit que la dénonciation est « malveillante ». En ce sens, voy. not. Civ. Flandre orientale (div. Gand), 16 juin 2014, *R.A.B.G.*, 2019, p. 359. Notons que c'est ce qualificatif qui a été retenu dans la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3712</sup> Voy. not. Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 15 avril 2015, *Arr. Cass.*, 2015, p. 993 ; *Pas.*, 2015, p. 954 ; *T. Strafr.*, 2015, p. 248. Voy. aussi P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes. Section 2. - La dénonciation calomnieuse à l'autorité » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, p. 788.

<sup>3713</sup> En ce sens, voy. not. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 219, n° 3127 ; F. ROGGEN, « Les particularités procédurales du jugement du délit de dénonciation calomnieuse » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (A. ALEN, F. DAOÛT, P. NIHOUL, e.a., coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 1207 ; F. JONGEN & A. STROWEL, « Section 5. - Droit à l'honneur et à la réputation » in *Droit des médias et de la communication. Presse, audiovisuel et Internet. Droit européen et belge* (F. JONGEN & A. STROWEL, avec la coll. d'E. CRUYSMANS), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 466 ; P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes. Section 2. - La dénonciation calomnieuse à l'autorité » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, p. 789. Sur les éléments constitutifs du délit de dénonciation calomnieuse, voy. spéc. A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes », *Rev. dr. pén. et proc. pén.*, 2005, pp. 99-119 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, octobre 2018, D 70, pp. 4-29.



iii) La dénonciation obligatoire

977. Si la dénonciation est en principe libre, il arrive exceptionnellement qu'elle repose sur une obligation de dénonciation. Exceptionnelle, la dénonciation obligatoire est nécessairement circonscrite à certains faits. Le droit belge n'admet pas d'obligation généralisée de dénonciation. Dans un arrêt du 17 avril 1985, la Cour du travail de Liège a ainsi jugé que le fait de ne pas dénoncer les agissements d'un collègue ne constitue pas une cause raisonnable de licenciement car « la décision de dénoncer ou non l'existence de faits de cette nature relève exclusivement de l'éthique personnelle »<sup>3714</sup>.

En pratique, on constate qu'une personne peut être obligée de dénoncer des faits à l'État soit en raison d'une demande expresse (par exemple, une demande de renseignements), soit en raison d'une obligation de dénonciation<sup>3715</sup>. Seul ce dernier cas relève néanmoins formellement de la notion juridique de dénonciation en son sens traditionnel. La personne qui répond à une demande de renseignements ne *dénonce* pas formellement.

Parmi les obligations de dénonciation, on peut distinguer les obligations *sociales* de dénonciation, qui s'imposent à tous les citoyens, des dénonciations *professionnelles* qui ne s'imposent qu'aux professionnels dans le cadre de leurs fonctions<sup>3716</sup>. Comme nous l'avons noté, le non-respect de l'obligation de dénonciation érigée par les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle – la première établit une obligation professionnelle, la seconde une obligation sociale – n'est pas sanctionnée pénalement. À l'inverse, le droit français a fait du non-respect de la dénonciation civique un délit de non-dénonciation.

978. Nous avons vu que le droit fiscal belge comportait deux dispositifs d'obligation de dénonciation professionnelle à charge des tiers<sup>3717</sup>. Au sens du droit fiscal belge, le « tiers » est une personne ayant été directement ou indirectement en relation avec un contribuable déterminé, en raison des opérations ou activités de celui-ci<sup>3718</sup>. Il s'agit donc d'une personne privée, d'un acteur non étatique, qui prête son concours à la perception de l'impôt. Deux dispositifs de dénonciation obligatoire ont occupé notre attention : l'obligation de dénonciation des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs et l'obligation de dénonciation des soupçons de blanchiment.

---

<sup>3714</sup> C. trav. Liège, 17 avril 1985, *J.L.*, 1985, p. 400.

<sup>3715</sup> Pour une illustration en droit positif, en l'occurrence en droit fiscal belge, voy. *supra* n°s 343 et s.

<sup>3716</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, pp. 149-159.

<sup>3717</sup> Voy. *supra* n°s 777 et s. Voy. aussi *supra* n°s 344 et s.

<sup>3718</sup> Définition formulée à la lumière des articles 322 et 323 du C.I.R. 92 qui inaugurent la section du C.I.R. 92 consacrée aux obligations des tiers. En ce sens, voy. P. MIHAIL, « La portée et les raisons du secret bancaire en Belgique », *R.G.F.*, 2003, n° 2, p. 6. Voy. aussi J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge » in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure* (M. BOURGEOIS & J.-P. BOURS, dir.), C.U.P., Vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 77 et s. Le texte est disponible sur [www.bours-law.be](http://www.bours-law.be) (consulté le 8 août 2016).

*b) Les caractéristiques juridiques*

979. Les caractéristiques de la dénonciation traditionnelle ont été construites au regard des trois acceptions que nous venons de dépeindre.

La première caractéristique de la dénonciation est d'être *spontanée*<sup>3719</sup>.

En ce sens, la Cour de cassation française a annulé une condamnation pour délit de dénonciation calomnieuse au motif « qu'il est déclaré dans le procès-verbal que le prévenu ne s'est présenté devant le maire que sur le désir que celui-ci en avait témoigné, ce qui exclut la spontanéité, qui est un des caractères essentiels et nécessaires de la dénonciation »<sup>3720</sup>.

La dénonciation est considérée comme *spontanée* lorsqu'elle est *libre* ou lorsqu'elle repose sur une *obligation* de dénonciation. Tel n'est pas le cas s'il répond à la sollicitation d'un magistrat ou à une demande de renseignements<sup>3721</sup>.

La deuxième caractéristique de la dénonciation est d'émaner d'une personne qui n'a *a priori* aucun mandat particulier, ni pour identifier ou détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter. Le dénonciateur n'est qu'un messenger. C'est pourquoi la doctrine souligne que le dénonciateur vise à *obtenir une action* de la part de l'agent public, pas une simple vérification<sup>3722</sup>. La simple communication qui n'a pas pour objet de provoquer immédiatement une réaction n'est pas une dénonciation.

La troisième et dernière caractéristique de la dénonciation est de porter sur un *fait inconnu et original*, c'est-à-dire un fait dont les destinataires n'ont pas connaissance et qui n'est pas encore poursuivi<sup>3723</sup>. Les faits dénoncés sont donc en principe confidentiels<sup>3724</sup>. La dénonciation tire en effet son intérêt de la circonstance qu'elle permet à l'autorité publique d'avoir connaissance de faits qu'elle n'aurait pas pu connaître autrement. Il n'empêche que le critère de l'originalité doit être apprécié souplesment afin de ne pas aboutir aux conclusions contradictoires rendues par les juridictions luxembourgeoises dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* »<sup>3725</sup>.

Forme particulière de dénonciation, le *whistleblowing* et l'alerte éthique épousent nécessairement les caractéristiques de la dénonciation. Tous deux sont ainsi des actes spontanés,

---

<sup>3719</sup> En ce sens, voy. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n° 3100 ; P.B., v° Dénonciateur, Dénonciation, n° 2 cité in S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 948, note 5.

<sup>3720</sup> Cass. fr., 3 juin 1819, cité in A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 210, n° 3100.

<sup>3721</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Ibidem.*, p. 209, n° 3100.

<sup>3722</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 211, n° 3103.

<sup>3723</sup> En ce sens, voy. A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Ibidem.*, p. 209, n° 3100 ; P.B., v° Dénonciateur, Dénonciation, n° 2 cité in S. BRAHY, *op. cit.*, p. 948, note 5.

<sup>3724</sup> Que les informations sont « confidentielles ou secrètes » signifie qu'elles ne sont pas facilement ou publiquement accessibles. Voy. en ce sens, Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 72 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 80. En ce sens, voy. aussi V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, p. 245.

<sup>3725</sup> Sur l'appréciation donnée au critère de l'originalité par les juridictions luxembourgeoises dans l'affaire « *Lux Leaks* », voy. *supra* n°s 685 et s. Pour un examen du critère de l'originalité sous l'angle de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'article 10 de la CEDH, voy. *infra* n°s 1130 et s.

et plus précisément libres, qui visent à déclencher une réaction<sup>3726</sup>. Seule la notion de *whistleblower* est cependant associée à la troisième caractéristique, et ce uniquement dans le cadre de programmes de récompenses. Les deux notions portent, ceci dit, sur des informations susceptibles d'intéresser l'employeur, l'autorité étatique ou encore le public.

## § 2. Le droit belge n'ignore pas la délation

980. Si la doctrine enseigne en général que le droit ne connaît pas la délation<sup>3727</sup>, il ne l'ignore pas pour autant. Le droit prend clairement position par rapport au phénomène de la délation en ce qu'il adopte une attitude de méfiance à son égard.

Cette attitude oscille entre combat, tolérance et reconnaissance<sup>3728</sup>.

981. En premier lieu, le droit combat pénalement la dénonciation malveillante lorsqu'elle est mensongère sous le couvert d'une série de délits pénaux classés dans le chapitre « Des atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » du Code pénal. C'est en effet dans l'intention de nuire au moyen de la dénonciation, qui constitue l'élément moral de l'infraction, que réside le caractère criminel et immoral de la dénonciation. Ce principe essentiel nous vient du droit romain<sup>3729</sup>.

En deuxième lieu, le droit belge tolère la dénonciation méchante, qui a pour intention de nuire, ainsi que la dénonciation égoïste, qui poursuit un intérêt personnel, dès l'instant où elles ne sont pas mensongères<sup>3730</sup>. Le droit ne tenant en principe pas compte du mobile de l'acte soumis à son examen, il ignore ce faisant la question de la motivation.

---

<sup>3726</sup> Sur les éléments caractéristiques du *whistleblowing*, voy. not., en ce sens, M.P. MICELI & J.P. NEAR, *Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees*, New York/Toronto, Lexington Books, 1992, p. 15; F.A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 170; A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, p. 64. Sur les éléments caractéristiques de l'alerte éthique, voy. not., en ce sens, M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, « Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 85-86 ; F. BIN, « Lanceur d'alerte et droit fiscal » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 220 ; A. DESRAMEAUX, *op. cit.*, p. 67.

<sup>3727</sup> Voy. en ce sens, en droit français, J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 29.

<sup>3728</sup> La distinction proposée s'inspire de l'enseignement de Michel Coipel (« Quelques réflexions sur le Droit et ses rapports avec d'autres régulations de la vie sociale » in *Gouvernance de la société de l'information*, Cahier du CRID, n° 22, 2002, pp. 42 et s.) et de Yves Pouillet (Y. POULLET, avec la coll. de F. DELNOOZ, A. LACHAPPELLE & K. ROSIER, *Sources et principes du droit. Partie III : Théorie générale du droit. Volume I : Le droit comme mode particulier de la vie sociale*, Syllabus, Faculté de droit, Université de Namur, année académique 2014-2015, pp. 103-115, spéc. pp. 112-115).

<sup>3729</sup> Voy. les références en droit romain reprises in A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 218, n°s 3122 et 3123-3124.

<sup>3730</sup> La distinction ici proposée – entre la dénonciation méchante, la dénonciation égoïste et la dénonciation altruiste – s'inspire de la distinction développée par Martine Behar-Touchais en droit privé (« La dénonciation en droit privé. Propos introductifs » in *La dénonciation en droit privé* (M. BEHAR-TOUCHAIS, dir.), Paris, Economica, 2010, pp. 1-11).

La *dénonciation méchante*, autrement dit la délation, n'est sanctionnée que si la preuve de la réalité des allégations n'est pas rapportée. Si la réalité des faits dénoncés est démontrée – autrement si la dénonciation n'est pas mensongère – la dénonciation méchante n'est rejetée que si elle ne peut se fonder sur un motif d'intérêt public ou privé conformément à l'article 449 du Code pénal, ce qui peut sembler illusoire dans les faits. En tout état de cause, on peut affirmer que la dénonciation fiscale repose sur un motif d'intérêt public. Elle sera donc admise pénalement et ce même si elle vise à nuire au tiers dénoncé, ce qui est parfois le cas dans les faits (volonté de nuire à un ex-conjoint, à un concurrent, à un voisin, etc.).

Il faut ensuite admettre que le droit belge de la dénonciation connaît la *dénonciation égoïste*. Il n'a même connu qu'elle jusqu'à l'avènement des lanceurs d'alerte. La dénonciation est égoïste lorsqu'elle est principalement motivée par l'intérêt personnel du dénonciateur. Le dénonciateur peut trouver un intérêt dans la dénonciation s'il est astreint à une obligation (légale, contractuelle, déontologique ou naturelle) de dénonciation (*Duty Model*) ou s'il peut prétendre à une récompense du fait de sa dénonciation (*Bounty Model*).

Le droit belge n'ignore pas pour autant la *dénonciation altruiste*, c'est-à-dire animée par la volonté de sauvegarder l'intérêt d'autrui, comme le montre l'article 30 du Code d'instruction criminelle. Siège de la dénonciation civique, cette disposition forme également le siège symbolique du lancement d'alerte<sup>3731</sup>.

982. Bien que le critère de la motivation n'a en principe pas sa place dans le débat juridique, nous avons souligné qu'il avait eu une incidence dans les débats juridiques menés à l'occasion de la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte. La dénonciation anonyme, à l'instar de la dénonciation animée par la perspective d'une récompense, étaient *a priori* rejetées au motif qu'elles suggéraient que le dénonciateur était de mauvaise foi.

La Cour européenne des droits de l'homme a, en particulier, pu semer le doute quant à la place de la motivation dans le débat juridique, affirmant que « la motivation du salarié qui procède à la divulgation est un autre facteur déterminant pour l'appréciation du point de savoir si la démarche doit ou non bénéficier d'une protection. Par exemple, un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »<sup>3732</sup>.

La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte a toutefois permis de rationaliser le débat. Plutôt que de donner l'impression de faire preuve d'intolérance à l'égard de la dénonciation anonyme et intéressée, alors que ces expressions sont parfois tolérées par le droit lui-même, le législateur européen a choisi de reconnaître explicitement le fait qu'un

---

<sup>3731</sup> Comme nous l'avons indiqué, l'article 30 du Code d'instruction criminelle n'érige pas en tant que telle d'obligation juridique. Il est admis que l'obligation établie est une obligation naturelle fondée sur le principe de solidarité sociale (J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 149).

<sup>3732</sup> Voy. par exemple Cour eur. D. H., arrêt *Guja*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 69 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 45. La Cour a déjà formulé une telle clause dans des affaires qui ne ressortaient pas explicitement du *whistleblowing* (voy. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85). Nous aborderons la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme au regard du droit à la liberté d'expression dans le titre suivant.

dénonciateur puisse agir sous couvert d'anonymat ou dans la perspective d'un avantage personnel, en se gardant de porter un quelconque jugement de valeur.

La Directive sur les lanceurs d'alerte précise ainsi que « les motifs amenant les auteurs de signalement à effectuer un signalement devraient être sans importance pour décider s'ils doivent recevoir une protection »<sup>3733</sup>. En outre, elle tient compte de l'existence de programmes de récompenses mais les exclut de son champ d'application en raison de leur spécificité. Enfin, elle laisse les États membres libres de décider s'ils acceptent ou non de signalements anonymes d'infractions relevant du champ d'application de la directive<sup>3734</sup> tout en prévoyant que les personnes qui font un tel signalement dans le cadre du champ d'application de la directive et dans le respect des conditions prévues devraient bénéficier de la protection établie si leur identité est révélée et qu'ils font l'objet de représailles<sup>3735</sup>.

Les États membres restent libres, en fonction de leur tradition juridique, de faire preuve de tolérance, ou non, à l'égard de la dénonciation anonyme et de la dénonciation intéressée<sup>3736</sup>.

### Conclusion du premier chapitre

983. Les attermoissements qui ont longtemps compromis l'édification d'un régime protecteur des lanceurs d'alerte en Europe s'expliquent en grande partie par la confusion régnant entre la dénonciation et la délation.

Infâme revers de la dénonciation, la délation est unanimement rejetée. Alors que la dénonciation peut s'avérer utile dans une société, et même légitime, la délation est injuste, illégitime, immorale ou, à tout le moins, inutile.

Le clivage entre la dénonciation et la délation remonte au siècle des Lumières. Il repose sur plusieurs critères. À côté du critère principal que représente le critère de la motivation, nous en avons isolé quatre : le critère théologique, le critère historique, le critère politique et le critère sociologique.

Nous avons montré que les inquiétudes formulées autour de la dénonciation anonyme et de la dénonciation intéressée avaient pu au début asphyxier le débat juridique.

---

<sup>3733</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Dans le même esprit, le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe définit la bonne foi comme l'exclusion de fraude ou tromperie étant entendu que « cela ne signifie pas que la personne [...] n'a pas d'arrière-pensée » (Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 37, note infrapaginale 12. Voy. aussi Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 85).

<sup>3734</sup> Article 6, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée.

<sup>3735</sup> Article 6, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi le considérant n° 34 de la directive précitée. En outre, la directive rappelle qu'il existe en droit de l'Union des obligations imposant de prévoir le signalement anonyme.

<sup>3736</sup> À cet égard, nous avons noté (voy. *supra* n° 842), par exemple, que le législateur belge avait refusé, dans le cadre de l'implémentation du règlement sur les abus de marché, de prévoir des systèmes de récompenses au motif que de tels systèmes étaient contraires à la tradition juridique belge. Voy. le projet de loi modifiant la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, en vue de mettre en oeuvre le Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché et de transposer la Directive 2014/57/UE relative aux sanctions pénales applicables aux abus de marché ainsi que la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 concernant le signalement des violations, et portant des dispositions diverses, Amendement, *Doc.*, Ch., 2016-2017, n°54-2504/002, p. 3.

La Directive sur les lanceurs d'alerte est toutefois venue mettre un point final à ces inquiétudes. D'une part, il convient de ne pas tenir compte de la motivation du lanceur d'alerte dans l'appréciation du régime protecteur : il importe uniquement que le lanceur d'alerte soit de bonne foi au sens de la directive. D'autre part, le dénonciateur qui agit conformément à la directive ne peut pas perdre le bénéfice de la protection spéciale au seul motif qu'il aurait agi anonymement.

Faisant œuvre de pragmatisme et de bon sens, cette solution ne doit pas occulter l'effet produit quant au rejet culturel de la délation : une telle solution avalise effectivement une certaine forme de délation. Le dénonciateur qui, au-delà de la défense de l'intérêt public, est également animé par des considérations personnelles (par exemple, la volonté de se venger d'un ancien employeur), et/ou agit sous couvert d'anonymat pourra, en principe, bénéficier de la protection établie par la Directive sur les lanceurs d'alerte. Un dénonciateur de ce genre aurait pourtant été auparavant stigmatisé dans notre culture comme un délateur.

984. Si le droit belge ne connaît pas formellement la délation, nous avons montré qu'il n'ignorait pas pour autant le phénomène. Le droit belge adopte une attitude de méfiance, qui oscille entre combat, tolérance et reconnaissance, comme nous allons l'illustrer.

En outre, nous avons mis en évidence que la notion juridique de dénonciation s'était construite entre deux extrêmes: d'une part, l'exception de la dénonciation obligatoire ; d'autre part, la prohibition de la dénonciation calomnieuse, le deuxième extrême faisant directement référence à la délation.

## **Chapitre 2. La reconfiguration de la notion de dénonciation au regard de la protection des lanceurs d'alerte**

### **Introduction**

985. Arme plus idéologique que juridique, la protection des lanceurs d'alerte est devenue l'étendard du mouvement de transparence, de renouveau de la démocratie et de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise déclenché depuis les années '70 aux États-Unis et en France<sup>3737</sup>.

Œuvre collective où se cristallisent des intérêts parfois contradictoires, la notion de « lanceur d'alerte » a malgré tout percé le discours juridique. Le Conseil de l'Europe tout d'abord, l'Union européenne ensuite, ont fait sienne les revendications de la société en faveur d'une

---

<sup>3737</sup> En ce sens, voy. not. J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 14. En particulier, l'auteur note que l'incroyable expansion du mécanisme de *whistleblowing* à partir des années '90 dérive « d'un mouvement idéologique puissant et d'ontologie libérale, souvent qualifié d'« *open government* » – que Robert Vaughn lie à la chute de l'Union soviétique – consistant à lier l'idée de démocratie à celle de transparence et de partage équitable de l'information tant dans la sphère politique que dans la sphère économique, notamment dans le but de réduire la corruption et d'assurer un fonctionnement optimal des marchés, tout en valorisant le rôle de la société civile » (p. 14). En ce sens, voy. aussi J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 26-27. Sur les liens entre l'idéologie de la transparence et le droit d'alerter, voy. J. MARCHAND, « Le droit d'alerter, entre transparence et secret », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 2-11.

protection spécifique des lanceurs d'alerte, reconnaissant à leur tour que la protection des lanceurs d'alerte répond à un besoin de transparence, de responsabilité et de démocratie<sup>3738</sup>.

986. À mesure que le phénomène des lanceurs d'alerte gagnait du terrain, la notion juridique de dénonciation s'enrichissait de nouvelles dimensions. Dans le cadre de la présente étude, nous avons identifié trois moments de transformation particulier, lesquels donnent lieu à trois conceptions de la dénonciation: la dénonciation traditionnelle ou légale, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d'intérêt public ou éthique (section 1). Cette évolution juridique amène aussi à une redéfinition des contours de la notion de dénonciateur. Ceci nous amène à situer le « lanceur d'alerte » par rapport aux autres catégories de dénonciateurs (section 2).

Dans les deux cas, nous procédons en deux temps. Dans un premier temps, nous proposons une théorisation de la notion de référence, à savoir celle de « lancement d'alerte » dans la première section et celle de « lanceur d'alerte » dans la seconde section. Cette théorisation offre une grille de lecture à l'aune de laquelle redéfinir, dans un second temps, les notions de dénonciation et de dénonciateur.

### Section 1. Les contours de la notion de dénonciation

987. Le juriste définit assez intuitivement la dénonciation comme le signalement d'un fait délictueux auprès d'un officier de police administrative ou judiciaire<sup>3739</sup>. C'est la définition livrée dans le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu. C'est aussi la conception traditionnelle de la dénonciation qui ne connaît, à l'origine, d'application que dans le domaine pénal.

Mais un examen du droit aujourd'hui en vigueur, profondément modifié à la faveur du phénomène des lanceurs d'alerte, amène à qualifier cette définition de désuète. C'est pourquoi nous avons, à l'entame de l'étude, pris le parti de définir largement la dénonciation comme désignant le signalement de faits répréhensibles ou illicites par une personne qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale.

La reconfiguration de la notion juridique de dénonciation au regard du phénomène des lanceurs d'alerte suppose de procéder en deux temps. Dans un premier temps, nous faisons le point sur la formalisation juridique de la notion de « lancement d'alerte » (*whistleblowing*) entendue comme la dénonciation par un lanceur d'alerte (§ 1<sup>er</sup>); dans un second temps, nous expliquons en quoi la notion de dénonciation est ébranlée par la réception juridique de cette notion (§ 2).

---

<sup>3738</sup> Pour le Conseil de l'Europe, voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, §§ 1<sup>er</sup> et 18 ; Exposé des motifs, Annexe – les 29 principes, Principe 12, § 59. Pour l'Union européenne, voy. not. les considérants n<sup>os</sup> 2 et 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3739</sup> Voy. not. G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274 ; R. MERLE & A. VITU, *Traité de droit criminel*, Paris, Cujas, 1967, p. 833 ; A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n<sup>o</sup> 3099.

## § 1. La formalisation juridique de la notion de « lancement d'alerte »

988. La formalisation juridique du « lancement d'alerte », entendu comme la dénonciation par un lanceur d'alerte, passe par un travail de traduction (A) et de conceptualisation (B). Le lancement d'alerte traduit effectivement un mot de langue anglaise, le *whistleblowing*, à l'origine construit en marge du droit.

### A. L'accueil linguistique du « whistleblowing »

989. Amenées à apprécier la compatibilité de dispositifs de *whistleblowing* avec les règles européennes de protection des données à caractère personnel<sup>3740</sup>, les autorités belge et française de protection des données ont fourni une définition similaire du *whistleblowing*. D'après l'Autorité belge de protection des données, « les systèmes d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) sont des dispositions permettant à des individus de signaler un comportement d'un membre de leur organisation contraire, selon eux, à une législation ou à une réglementation ou aux règles primordiales établies par leur organisation »<sup>3741</sup>.

L'Autorité française de protection des données définit pareillement le *whistleblowing* comme « un système mis à la disposition des employés d'un organisme public ou privé pour les inciter, en complément des modes normaux d'alerte sur les dysfonctionnements de l'organisme, à signaler à leur employeur des comportements qu'ils estiment contraires aux règles applicables et pour organiser la vérification de l'alerte ainsi recueillie au sein de l'organisme concerné »<sup>3742</sup>.

990. Dans le même temps, la Commission d'enrichissement de la langue française, qui réunit en France un panel d'experts en vue d'enrichir la langue française d'une terminologie de qualité, a accueilli, dans le domaine juridique, l'expression « alerte professionnelle » en vue de traduire le mot anglais « *whistleblowing* ». L'expression désigne la « révélation par le salarié d'une entreprise ou par toute personne en relation avec celle-ci d'irrégularités dont ils ont eu connaissance, et qui portent atteinte à leurs intérêts propres, à ceux de l'entreprise ou à ceux de tiers »<sup>3743</sup>. Il est explicitement mentionné que l'expression est synonyme de « dénonciation ».

Le droit québécois et canadien, qui connaît les mêmes acceptions que le droit belge de la dénonciation traditionnelle ou légale, a également formellement reconnu cette nouvelle acception de la dénonciation suite à l'adoption, en 2005, de la loi sur la protection des fonctionnaires divulgateurs d'actes répréhensibles qui protège les fonctionnaires qui divulguent notamment des cas de mauvaise gestion dans l'administration publique.

---

<sup>3740</sup> Sur la compatibilité des dispositifs d'alerte professionnelle avec les règles européennes de protection des données à caractère personnel, voy. *infra* Titre II – Chapitre 2 – Section 2.

<sup>3741</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006 du 29 novembre 2006 relative à la compatibilité des systèmes d'alerte interne professionnelle avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

<sup>3742</sup> CNIL, Autorisation unique n° AU-004 - Délibération n° 2005-305 du 8 décembre 2005 portant autorisation unique de traitements automatisés de données à caractère personnel mis en oeuvre dans le cadre de dispositifs d'alerte professionnelle, Modifiée par la délibération n° 2014-042 du 30 janvier 2014, Modifiée par la délibération n°2010 369 du 14 octobre 2010, Version consolidée au 15 février 2016, p. 2. Ci-après : « autorisation unique n° AU-004 ».

<sup>3743</sup> Commission d'enrichissement de la langue française, « Vocabulaire du droit », *J.O.R.F.*, 7 septembre 2007.



Le *Dictionnaire de droit québécois et canadien* définit ainsi la dénonciation, en deuxième acception, comme l'« acte par lequel un individu porte à la connaissance des autorités d'une entreprise la commission d'une infraction ou d'actes répréhensibles par un autre individu »<sup>3744</sup>. Le dictionnaire précise que la dénonciation, en ce sens, est synonyme d'« alerte professionnelle » et traduisible en langue anglaise par le terme « *whistleblowing* ». Il indique par ailleurs qu'elle se distingue de la délation<sup>3745</sup>.

991. Non doté de tels instruments lexicaux, le droit belge n'a pu formellement témoigner de son évolution terminologique. Le législateur belge a, quoi qu'il en soit, choisi de réceptionner l'institution américaine du *whistleblowing* par le truchement de la dénonciation. Concrètement, c'est la loi du 15 septembre 2013 qui procède à cette réception. Plutôt que de consacrer l'expression « lanceur d'alerte » (en néerlandais : « *klokkenluider* ») pour désigner le dénonciateur qui agit dans ce cadre, il a d'ailleurs été décidé de conserver l'expression plus commune d'« informateur » ayant déjà droit de cité dans le domaine pénal.

### B. La conceptualisation du « lancement d'alerte »

992. La construction juridique de la notion de « lancement d'alerte » en Europe a requis la mobilisation de deux types de ressources conceptuelles, elles-mêmes hétérogènes<sup>3746</sup> : d'une part, les notions de « lanceur d'alerte » et d'« alerte », développées en sciences sociales et d'autre part, la notion ancienne de « *whistleblowing* », forgée dans le droit des pays de *Common Law* au départ de l'idée antique du « *Qui Tam* ».

D'entrée de jeu, nous avons défini le *whistleblowing* comme une *forme institutionnalisée de dénonciation*<sup>3747</sup>. L'élément organisationnel est en effet prépondérant dans la définition commune aux États-Unis<sup>3748</sup>. À la lumière du *Structural Model*, nous avons pu nuancer cette définition. L'institutionnalisation de la dénonciation suppose la mise en place de canaux exprès de dénonciation et la protection des personnes qui recourent à ces canaux de dénonciation<sup>3749</sup>.

L'examen juridique mené dans le cadre de la deuxième partie de l'étude a par ailleurs permis de mettre en évidence les diverses voies de dénonciation que le lancement d'alerte englobe : le signalement interne, le signalement externe et la révélation publique<sup>3750</sup>. Le signalement interne

---

<sup>3744</sup> H. REID, *Dictionnaire de droit québécois et canadien*, 5e éd., 2015, version électronique (JuriBistro eDICTIONNAIRE) disponible sur <https://dictionnaireid.caij.qc.ca> (consulté le 17 mai 2019).

<sup>3745</sup> Sur la délation, voy. *supra* n<sup>os</sup> 944 et s.

<sup>3746</sup> En ce sens, voy. not. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 18.

<sup>3747</sup> Voy. *supra* n<sup>o</sup> **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**

<sup>3748</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 241-243.

<sup>3749</sup> Voy. *supra* n<sup>o</sup> 127.

<sup>3750</sup> Voy., entre autres, Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe, Section IV, Principe 14; Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, point F ; Draft directive « Whistleblower protection in the public and private sector in the European Union », 23 April 2016, under embargo until Tuesday 3rd may at 12:00, article 5, articles 6-8 ; Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, pp. 29-45 ; Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, pp. 18-19 ; OECD, *Committing to Effective Whistleblower Protection*,

a lieu au sein d'une organisation ou d'une entreprise ; le signalement externe intervient auprès d'autorités ou d'organes de contrôle ; la révélation publique peut se faire, quant à elle, auprès d'un journaliste, d'une organisation non gouvernementale, d'un parlementaire ou directement via une page web ou une plateforme en ligne. Ces trois voies de signalement sont héritières des trois conceptions de la dénonciation que nous avons mises en lumière : la dénonciation traditionnelle, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d'intérêt public. La première conception a déjà été définie dans le chapitre précédent. Les deux autres conceptions seront définies dans le point suivant.

993. Ces voies de signalement obéissent à des finalités distinctes<sup>3751</sup>. La variété de ces finalités explique le surplus de légitimité conféré à la dénonciation aujourd'hui, à l'instar de son hétérogénéité.

La dénonciation interne (« *internal/corporate whistleblowing* ») est un outil de *compliance* qui sert à mieux gérer les risques d'une organisation comme le requiert une bonne gouvernance d'entreprise<sup>3752</sup> tandis que la dénonciation externe (« *external whistleblowing* ») est un outil d'exécution privée qui vise à garantir et à renforcer le bon fonctionnement de la justice au travers d'une collaboration efficace et étroite avec la collectivité<sup>3753</sup>. La révélation publique (« *media whistleblowing/public reporting* »), quant à elle, se présente comme un outil de contrôle démocratique, renfermant, en son creux, des enjeux majeurs de démocratie et de transparence en lien avec le droit à la liberté d'expression<sup>3754</sup>. D'après certains commentateurs, cette voie de signalement est la seule vraie forme de *whistleblowing* dès lors que les deux autres voies de signalement sont insuffisantes pour régler les graves actes répréhensibles et pour protéger le *whistleblower*<sup>3755</sup>.

---

Paris, OECD, 2016, p. 53. Voy. aussi la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (spéc. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013). Du côté de la doctrine, voir not. T. DEVINE & T. F. MAASSARANI, *The Corporate Whistleblower's Survival Guide: a handbook for committing the truth*, publié avec l'association Government Accountability Project, San Fransisco, Berrett-Koehler Publishers, chapter 4 ; R. MOBERLY, « 12.'To persons or organizations that may be able to effect action': Whistleblowing recipients » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 273-297.

<sup>3751</sup> Sur le signalement interne et le signalement externe, voy. not. R. MOBERLY, « 12.'To persons or organizations that may be able to effect action': Whistleblowing recipients » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 277.

<sup>3752</sup> Sur cette finalité, voy. not. B. FASTERLING, « Les dispositifs d'alertes professionnelles et le salarié citoyen », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 3-4.

<sup>3753</sup> Sur cette finalité, voy. not. J. RANDY BECK, « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, Vol. 78, Nbr 3, Art. 2, 2000, pp. 539-642 ; B. FASTERLING, « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 340-342 ; R. MOBERLY, *op. cit.*, pp. 273-297.

<sup>3754</sup> Sur cette finalité, voy. not. R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, « 11. Going public : Researching external whistleblowing in a new media age » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., dir.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 250-272. Cette finalité est spécialement mise en exergue, par rapport aux deux autres, par le Conseil de l'Europe, le Parlement européen, les organisations non gouvernementales et les médias. Voy. not. Résolution du Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2015/2066(INI), Commission TAXE 1, 25 novembre 2015, § D.

<sup>3755</sup> En ce sens, voy. not. Grace & Cohen (1998) ; Dawson (2000) ; Truelson (2001) cités in R. BOSUA, S. MILTON, S. DREYFUS & R. LEDERMAN, « 11. Going public : Researching external whistleblowing in a new media age » in

Il est intéressant d'observer qu'à chaque niveau de signalement correspond un degré de transparence : dans le cadre de la dénonciation interne, la transparence s'applique à l'égard de l'organisation et des organes de direction, ce qui fait sens dans le cadre de la bonne gouvernance ; dans le cadre de la dénonciation externe, la transparence s'exerce vis-à-vis de l'administration, selon une conception classique de la relation État-Citoyen ; dans le cadre de la dénonciation publique, la transparence intervient en faveur du public, dans la droite ligne du mouvement actuel de transparence et de responsabilité démocratique.

994. Fruit d'une sédimentation progressive au fil des législations, la notion de lancement d'alerte désigne alors un système intégré permettant le signalement de bonne foi et de façon gratuite<sup>3756</sup> de comportements adoptés par des personnes physiques ou morales qui menacent ou violent l'intérêt public. Ces comportements peuvent résider dans des faits répréhensibles (logique de la dénonciation) ou dans un risque pour l'intérêt général (logique de l'alerte). Le signalement intervient en général dans le cadre professionnel.

Au regard des enseignements de la première et de la deuxième partie de l'étude autour du *whistleblowing*<sup>3757</sup> et de la dénonciation publique<sup>3758</sup>, il est possible de formaliser le lancement d'alerte, et par voie d'extension la dénonciation sur laquelle il se greffe, autour de trois éléments constitutifs : l'auteur de la dénonciation, l'objet de la dénonciation et le destinataire de la dénonciation. Les deux tableaux suivants permettent de synthétiser, en général et en droit fiscal, les enseignements de l'étude tout en préparant les développements à venir quant à la reconfiguration de la dénonciation.

---

*International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., dir.), Cheltenham, Elgar, 2014, p. 251.

<sup>3756</sup> En tout cas au regard de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3757</sup> Sur les composantes du *whistleblowing*, voy. not. J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, pp. 1-16; J.P. NEAR, M.P. MICELI & T.M. DWORKIN, *Whistle-Blowing in Organisations*, 1<sup>st</sup> éd., New York, Psychology Press, 2008. Voy. aussi M. BOZZO-REY & G. DELALIEUX, « Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 91-92.

<sup>3758</sup> Luc Boltanski identifie un « système actanciel » qui comprend quatre actants : le dénonciateur, celui en faveur de qui la dénonciation est effectuée; celui au détriment de qui elle s'exerce ; celui auprès de qui elle est effectuée (L. BOLTANSKI, Y. DARRÉ, M.-A. SCHILTZ, « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 51, 1984, p. 6).

## La reconfiguration de la dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DU LANCEMENT D'ALERTE		
(1) Qui	(2) Quoi	(3) À qui
<ul style="list-style-type: none"> <li>o Personne n'ayant pas la capacité d'agir sur le comportement répréhensible</li> <li>o Source originale</li> <li>o Bonne foi</li> <li>o Décision spontanée (plus particulièrement libre &gt;&gt; obligation de dénonciation)</li> <li>o Lanceur d'alerte <ul style="list-style-type: none"> <li>- En toute hypothèse: encourt un risque en cas de divulgation (situation de vulnérabilité née ou non d'un conflit de loyautés)</li> <li>- <i>Sensu stricto</i> : travailleur du secteur privé (dénonciation professionnelle privée) ou public (dénonciation professionnelle officielle)</li> <li>- <i>Sensu lato</i> : personne qui gravite autour de l'organisation (<i>stakeholders</i>)</li> <li>- Civique : personne privée qui prend un risque pour défendre l'intérêt général (pour mémoire)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Pratique répréhensible <ul style="list-style-type: none"> <li>• Violation de la loi</li> <li>• Abus de droit</li> <li>• Faute (RC)</li> <li>• Violation d'un code de conduite ou de la déontologie (RSE)</li> <li>• Risque pour l'intérêt général</li> </ul> </li> <li>o Qui a vocation à rester secrète et n'est pas connue par le destinataire</li> <li>o Qui concerne une personne physique ou une personne morale (dans ce dernier cas, fait courir un risque à l'organisation)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Signalement interne Dénonciation = outil de gouvernance <ul style="list-style-type: none"> <li>- Organe de gouvernance traditionnelle</li> <li>- Organe spécialement dédié</li> </ul> </li> <li>o Signalement externe Dénonciation = outil d'exécution du droit <ul style="list-style-type: none"> <li>- Administration traditionnelle</li> <li>- Autorités policières et judiciaires</li> <li>- Autorités administratives indépendantes</li> <li>- Ombudsman</li> </ul> </li> <li>o Signalement public Dénonciation = outil de contrôle démocratique <ul style="list-style-type: none"> <li>- Journaliste/Média</li> <li>- ONG</li> <li>- Parlementaire</li> <li>- Blog, médias sociaux</li> </ul> </li> </ul>

ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DU LANCEMENT D'ALERTE FISCALE		
(1) Qui	(2) Quoi	(3) À qui
<ul style="list-style-type: none"> <li>o Personne n'ayant pas la capacité d'agir sur le comportement répréhensible</li> <li>o Source originale</li> <li>o Bonne foi</li> <li>o Décision spontanée (plus particulièrement libre &gt;&gt; obligation de dénonciation)</li> <li>o Lanceur d'alerte fiscale <ul style="list-style-type: none"> <li>- En toute hypothèse : encourt un risque en cas de divulgation (situation de vulnérabilité née ou non d'un conflit de loyautés)</li> <li>- <i>Sensu stricto</i> : travailleur du secteur privé (dénonciation professionnelle privée) ou public (dénonciation professionnelle officielle)</li> <li>- <i>Sensu lato</i> : personne qui gravite autour de l'organisation (<i>stakeholders</i>)</li> <li>- Civique : personne privée qui prend un risque pour défendre l'intérêt général (pour mémoire)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Pratique répréhensible</li> <li>o Qui a vocation à rester secrète et n'est pas connue par le destinataire</li> <li>o Qui concerne une personne physique ou une personne morale (sachant que l'attention politique est portée sur les infractions commises par les personnes morales et comportant un élément d'extranéité) <ul style="list-style-type: none"> <li>o Fraude fiscale <ul style="list-style-type: none"> <li>- dénonciation qui devrait toujours être possible et protégée ;</li> <li>- gradation envisageable selon que la fraude fiscale est simple ou complexe</li> </ul> </li> <li>o Abus fiscal <ul style="list-style-type: none"> <li>- Difficulté pour un <i>quidam</i> de déterminer si un fait est abusif</li> </ul> </li> <li>- Source d'insécurité juridique</li> </ul> </li> <li>o Fait fiscal irresponsable <ul style="list-style-type: none"> <li>- La mise en cause de la responsabilité fiscale d'une entreprise ou éventuellement d'une riche fortune se fera <i>a priori</i> au travers d'un signalement interne (RSE) ou public (responsabilité démocratique)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Signalement interne - AML CO si blanchiment de fraude fiscale grave et organisation soumise à la législation anti-blanchiment - CO ou autres organes de gouvernance pour les autres cas</li> <li>o Signalement externe <ul style="list-style-type: none"> <li>- SPF Finances si infraction administrative de fraude fiscale</li> <li>- Parquet si infraction pénale de fraude fiscale</li> <li>- BNB si blanchiment de fraude fiscale grave ou infraction à la législation bancaire (not. mécanisme particulier)</li> <li>- FSMA si blanchiment de fraude fiscale grave ou infraction à la législation bancaire (not. abus de marché et mécanisme particulier)</li> </ul> </li> <li>o Signalement public <ul style="list-style-type: none"> <li>- Protection par la Directive sur les lanceurs d'alerte dans certaines conditions</li> <li>- Protection subsidiaire sous l'angle de l'article 10 de la CEDH</li> </ul> </li> </ul>

### § 2. La reconfiguration de la notion de dénonciation

995. La réception juridique de la notion de « lancement d'alerte » conduit à revoir la dénonciation selon trois acceptions distinctes. À côté de la dénonciation traditionnelle, la notion

juridique de dénonciation admet la dénonciation professionnelle (A) et la dénonciation d'intérêt public (B).

### *A. La dénonciation professionnelle*

996. La dénonciation a peu à peu été déclinée au travers d'une série de notions dont nous voyons les plus emblématiques. Ces déclinaisons visent à prendre ses distances avec la délation, communément confondue avec la dénonciation. Il n'empêche que la dénonciation, l'alerte professionnelle et l'alerte éthique sont des notions suffisamment proches pour qu'on puisse les considérer comme des notions parentes.

#### *a) L'alerte*

997. Le *Dictionnaire Larousse* définit l'« alerte » comme le « signal qui prévient d'un danger imminent, en particulier d'une attaque aérienne »<sup>3759</sup>. Dans le même sens, le professeur Henri Oberdoff rappelle, à l'occasion des travaux du Conseil d'État français sur l'alerte éthique, qu'alerter revient, au sens classique du terme, « à prévenir d'un danger ou d'un risque imminent afin de susciter, en temps suffisamment opportun, l'intervention de mesures pour les faire cesser »<sup>3760</sup>.

L'alerte peut par exemple se rapporter à un dysfonctionnement dans une chaîne de production. C'est en ce sens que le droit d'alerte a été initialement pensé en droit du travail, que cela soit en France ou en Belgique.

Au sens strict, l'alerte présente donc des différences avec la dénonciation. Elle porte sur une situation préoccupante et non sur une personne. Aussi, elle ne concerne pas nécessairement des informations secrètes. Les informations peuvent être publiques. L'idée est de mettre en lumière l'existence d'un *risque* ou d'un danger pour l'environnement, la santé publique ou encore la démocratie dans une optique de *prévention*. Du reste, il faut noter que l'alerte ne procède pas systématiquement d'une action humaine, même si elle émane en général d'un travailleur. Elle peut également être technique ou animale<sup>3761</sup>. Les attentats de New-York en 2001 ont toutefois provoqué une redécouverte de l'alerte humaine, montrant que les SIGINT (« *Signal Intelligence* ») ne suffisaient pas à gérer efficacement les risques, en l'occurrence terroristes. Une gestion optimale des risques commande de s'appuyer également sur le HUMINT (« *Human Intelligence* »)<sup>3762</sup>.

---

<sup>3759</sup> *Dictionnaire Larousse*, disponible sur [www.larousse.fr](http://www.larousse.fr) (consulté le 3 septembre 2018).

<sup>3760</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 112. Voy. aussi R. DE QUENAUDON, « Les lanceurs d'alerte » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, p. 293.

<sup>3761</sup> L'alerte animale (par exemple, « le chien aboie ») a laissé place à l'alerte technique/numérique (par exemple, « l'alarme sonne ») à la faveur du développement des technologies (R. DE QUENAUDON, *ibidem*, p. 293).

<sup>3762</sup> Sur la redécouverte du HUMINT comme facteur de promotion de la dénonciation, voy. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 22-23.

*b) L'alerte professionnelle*

998. L'apparition juridique de l'alerte professionnelle dans le sillage du *whistleblowing* américain élargit le prisme de la dénonciation dans trois directions : dans le sens des types de faits couverts par la dénonciation (i), des catégories d'auteurs (ii) et des destinataires à même de recevoir une dénonciation (iii).

i) L'objet de la dénonciation

999. La notion d'alerte professionnelle épouse les codes de l'alerte en ce qu'elle renvoie au signalement d'un risque ou d'un danger. Elle s'inscrit pleinement dans le mouvement de prévention et de gestion des risques financiers, mais aussi sanitaires et environnementaux. Mais elle s'émancipe également de l'alerte en ce qu'elle renvoie également au signalement de faits répréhensibles observés sur le lieu de travail. Aux confins de la logique de l'alerte (prévention d'un risque) et de la dénonciation (signalement d'une infraction réalisée ou en cours), l'alerte professionnelle ouvre la voie à la dénonciation d'intérêt public et à l'alerte éthique. Le Groupe de l'Article 29 parle ainsi indistinctement de « dispositifs d'alerte professionnelle des dysfonctionnements internes » et de « mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements » (nous soulignons)<sup>3763</sup>.

C'est là de fait que réside toute l'ambivalence et la spécificité du *whistleblowing* dont l'alerte professionnelle s'inspire en Europe. Le *whistleblowing* est communément défini comme « *the disclosure by organization members (formers or current) of illegal, immoral or illegitimate practices under the control of their employers, to persons or organizations that may be able to effect action* »<sup>3764</sup>. Les dispositifs de dénonciation professionnelle portent alors non seulement sur des pratiques illégales, mais aussi sur des pratiques immorales ou injustes.

1000. Dans le contexte professionnel, est à tout le moins jugé immoral ou illégitime une pratique contraire aux codes de conduite et aux valeurs de l'organisation.

C'est à cette catégorie de faits que la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel renvoie sous l'expression « atteinte à l'intégrité ».

---

<sup>3763</sup> G29, Avis n° 1/2006 relatif à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière, 00195/06/FR, WP 117, 1<sup>er</sup> février 2006.

<sup>3764</sup> « Mécanisme par lequel un employé, ancien ou actuel, révèle des pratiques illégales, immorales ou illégitimes commis sous le contrôle de son employeur à quelqu'un qui est capable de faire quelque chose pour y remédier » (nous traduisons) J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 4. Voy. *supra* n° 188. Le Bureau International du Travail définit à l'avenant le terme « *whistleblowing* », dans son Thésaurus, comme la « dénonciation par les employés ou ex-employés de pratiques illégales, irrégulières, dangereuses ou moralement répréhensibles » (Accueil OIT > À propos de l'OIT > Le fonctionnement de l'OIT > Départements et bureaux > Bibliothèque du BIT > Ressources du BIT > Terminologie > Thésaurus du BIT, disponible sur [www.ilo.org/inform/online-information-resources/terminology/thesaurus/lang--fr/index.htm](http://www.ilo.org/inform/online-information-resources/terminology/thesaurus/lang--fr/index.htm) (consulté le 24 mai 2018)).

Ces pratiques sont imputables directement ou indirectement à une organisation. L'élément organisationnel est en effet un élément central dans la définition du *whistleblowing*<sup>3765</sup>.

Le glissement du registre légal vers le registre moral entre en résonnance avec la distinction fondamentale qui dirige le droit fiscal, à savoir la distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale. Nous avons vu que deux comportements pouvaient appartenir au registre moral dans le domaine fiscal. D'une part, l'évasion fiscale. Une pratique fiscale parfaitement licite (car non frauduleuse) peut être rendue inopposable à l'administration fiscale en application d'une disposition anti-abus. D'autre part, la stratégie fiscale irresponsable. Une pratique fiscale peut être sanctionnée par le marché (investisseurs, clients, consommateurs, ...) parce qu'elle ne contribue pas suffisamment à l'effort fiscal. L'appréciation de ce dernier comportement a lieu au regard de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>3766</sup>. Ce faisant, sa dénonciation reposera nécessairement sur le respect d'un code de conduite (*soft law*) ou l'exercice de la liberté d'expression (contrôle démocratique). Dans le premier cas, le signalement sera interne ; dans le second cas, il sera public.

1001. Il résulte de ces considérations que la dénonciation professionnelle transcende la logique de gestion des risques et exerce également une fonction de *compliance* et de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise. Une telle fonction procède naturellement de l'approche structurelle véhiculée par le *SOX Act* qui a inspiré l'alerte professionnelle en Europe. Le dénonciateur participe alors tant à la surveillance du lieu de travail qu'au respect de l'exécution des lois. Il est à la fois un organe de gouvernance et un auxiliaire de l'État. Une telle situation mène inévitablement à un conflit de loyautés, lequel caractérise entre autres, comme nous l'avons noté, la figure du lanceur d'alerte<sup>3767</sup>.

## ii) L'auteur de la dénonciation

1002. Dans le contexte professionnel, on peut vraisemblablement distinguer trois catégories de dénonciateurs : le travailleur ordinaire, le travailleur professionnel et le travailleur « par extension » (autrement dit, la personne qui gravite autour de l'organisation). Ces trois catégories de dénonciateurs sont susceptibles de recevoir le statut de lanceur d'alerte en fonction de la législation pertinente<sup>3768</sup>.

Il ressort de l'examen juridique réalisé dans la deuxième partie de l'étude que la notion de « travailleur » s'est peu à peu élargie.

Au départ, la notion de travailleur désignait strictement les personnes membres du personnel. En ce sens, la loi du 15 septembre 2013 s'applique aux membres du personnel statutaire, aux

---

<sup>3765</sup> Sur la notion de *whistleblowing* en sciences sociales, voy. *supra* n<sup>os</sup> 241-243.

<sup>3766</sup> Comme nous l'avons vu, on peut penser qu'un comportement fiscalement responsable suppose le paiement d'un montant « approprié » d'impôts (« juste part »), c'est-à-dire proportionné aux richesses produites sur le territoire concerné de façon à garantir un « juste retour » en faveur de l'État d'accueil. Voy. *supra* n<sup>os</sup> 481-498.

<sup>3767</sup> Sur ce conflit de loyautés, voy. *supra* n<sup>o</sup> 252.

<sup>3768</sup> En l'occurrence, nous avons vu que la Directive sur les lanceurs d'alerte protégeait au titre de « lanceur d'alerte », ou plus exactement d'« auteur de signalement », les trois catégories de travailleur ici mentionnées.

membres du personnel occupés en vertu d'un contrat de travail et aux stagiaires<sup>3769</sup>. Une loi du 5 mai 2019 est venue élargir la notion aux anciens membres du personnel, c'est-à-dire aux membres du personnel qui ne sont plus en service depuis moins de deux ans<sup>3770</sup>.

À la différence du simple citoyen qui n'est soumis à aucune obligation spécifique de secret<sup>3771</sup>, le travailleur ordinaire est soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion. Le travailleur professionnel est, en outre, astreint à une obligation de secret professionnel ou à tout le moins à une obligation de confidentialité renforcée prévue par la déontologie de son secteur. On attend de lui une plus grande responsabilité professionnelle<sup>3772</sup>. Le fait d'être soumis à une déontologie implique de fait un devoir de vigilance plus grand sachant que la « déontologie » peut se définir comme un « ensemble de devoirs inhérents à l'exercice d'une activité professionnelle libérale et le plus souvent définis par un ordre professionnel »<sup>3773</sup>.

Aux États-Unis, le terme « *professional* »<sup>3774</sup> désigne spécifiquement les employés hautement qualifiés qui jouissent d'une certaine autonomie. On pense, par exemple, aux ingénieurs, aux architectes, aux avocats, aux comptables ou encore aux médecins<sup>3775</sup>, c'est-à-dire pour l'essentiel aux professions libérales<sup>3776</sup>.

1003. Il arrive que le professionnel soit tenu, en vertu d'une obligation légale ou déontologique, de dénoncer certains faits répréhensibles dont il est témoin dans le cadre de l'exercice de ses fonctions<sup>3777</sup>. Dès lors que ces personnes agissent dans le cadre de leurs fonctions et de leur responsabilité professionnelle (*job duty*), elles sont en général exclues du régime de protection des lanceurs d'alerte<sup>3778</sup>. Concourt également à les exclure de ce régime juridique la condition selon laquelle le lanceur d'alerte doit agir librement.

En dehors de ce cadre, le travailleur professionnel est toutefois libre de dénoncer, à l'instar du travailleur ordinaire, les faits répréhensibles dont il a connaissance sur son lieu de travail. Dans ce cas, le secret professionnel auquel il est astreint le place cependant dans une situation contradictoire parfois réglée par la loi<sup>3779</sup>.

Comme tout citoyen, le travailleur professionnel est soumis au devoir civique de dénoncer mais en tant que professionnel, il est soumis à une obligation fonctionnelle de silence<sup>3780</sup>. Hors

---

<sup>3769</sup> Article 2, 1°, de la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013.

<sup>3770</sup> Article 2, 1°/1, de la loi du 15 septembre 2013, précitée.

<sup>3771</sup> Le « simple » citoyen est cependant tenu de respecter les droits fondamentaux d'autrui, et spécialement le droit à la vie privée.

<sup>3772</sup> T. A. HALBERT, « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Art. 2, 1985, p. 22.

<sup>3773</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274.

<sup>3774</sup> On parle aussi de « *professionals employees* » ou de « *professional workers* ».

<sup>3775</sup> T. A. HALBERT, *op. cit.*, p. 24.

<sup>3776</sup> Pour rappel, l'expression « profession libérale » désigne des professions d'ordre intellectuel dont l'exercice requiert une certaine indépendance (G. CORNU (dir.), *op. cit.*, p. 512).

<sup>3777</sup> Dans le domaine fiscal, nous avons vu que le législateur avait établi deux obligations de dénonciation à charge des travailleurs professionnels : l'obligation de dénonciation des soupçons de blanchiment de fraude fiscale et l'obligation de dénonciation des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs. Sur ces obligations, voy. *supra* n° 777 et s.

<sup>3778</sup> En ce sens, voy. not. P. ABADIE, « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, p. 14.

<sup>3779</sup> Sur le devoir de secret professionnel, voy. *supra* n°s 765 et s.

<sup>3780</sup> J.-F. GAYRAUD, *op. cit.*, p. 158.



les cas où la loi ordonne ou autorise expressément de parler, la personne astreinte à une obligation de secret professionnel ne peut effectivement révéler les secrets qu'on lui confie. À ce sujet, il faut remarquer que les données fiscales confiées par un contribuable à une personne soumise au secret professionnel – par exemple, le comptable qui dresse la déclaration fiscale ou l'avocat fiscaliste qui planifie une succession – revêtent un caractère secret et sont donc protégées au titre du secret professionnel<sup>3781</sup>.

1004. Le travailleur ordinaire et le travailleur professionnel ne sont pas les seuls à pouvoir accéder aux informations d'une organisation susceptibles de revêtir un intérêt public. Comme le note le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe dans la Recommandation CM/Rec 2014(7), c'est effectivement « la relation de travail *de facto* du lanceur d'alerte, plutôt que son statut juridique spécifique (employé, par exemple), qui donne à la personne un accès privilégié à des informations sur la menace ou le préjudice pour l'intérêt général »<sup>3782</sup>. Ce faisant, le Comité recommande de qualifier de « lanceur d'alerte » au sens de la recommandation précitée un travailleur temporaire ou à temps partiel, un stagiaire, un bénévole, voire même un consultant, un collaborateur indépendant ou un sous-traitant<sup>3783</sup>.

L'article 61, paragraphe 3, de la Quatrième directive anti-blanchiment oblige en ce sens les entités assujetties à mettre en place des « procédures appropriées permettant à leur personnel *ou aux personnes se trouvant dans une situation comparable* de signaler en interne les infractions par une voie spécifique, indépendante et anonyme (nous soulignons) ».

1005. Au surplus, il peut encore s'avérer utile d'ouvrir les dispositifs d'alerte à des personnes qui ne se trouvent pas dans les liens d'une relation professionnelle ni *de iure* ni *de facto*. Il se peut en effet « que d'autres personnes qui n'entretiennent aucune relation de travail disposent d'informations pertinentes permettant d'aider l'autorité de contrôle<sup>3784</sup> à détecter, à redresser, voire à sanctionner des manquements à la législation de contrôle »<sup>3785</sup>.

C'est ainsi que le dispositif de signalement de la Banque nationale de Belgique est, depuis mai 2019, explicitement accessible à toute personne, et notamment « aux membres du personnel d'une institution financière, à ses mandataires ou sous-traitants ainsi qu'aux intermédiaires, agents et distributeurs auxquels elle a recours »<sup>3786</sup>. Il en va de même du dispositif de signalement mis en place par l'Autorité des Services et Marchés Financiers – FSMA (« Point de Contact Lanceurs d'alerte »). Il est toutefois admis que les personnes travaillant au sein d'un établissement financier méritent une protection complémentaire en raison de la nature

---

<sup>3781</sup> Si de telles données ne sont pas, en tant que telles, considérées comme confidentielles, elles bénéficient en outre d'un régime de protection sous l'angle du droit à la vie privée et du droit à la protection des données à caractère personnel comme nous le verrons dans le titre suivant.

<sup>3782</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Commentaire, § 31. En ce sens, voy. aussi le considérant n° 37 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3783</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 45. En ce sens, voy. aussi Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 9 ; Transparency International, *International Principles for Whistleblower Legislation : Best Practices for Laws to Protect Whistleblowers and Support Whistleblowing in the Public Interest*, 2013.

<sup>3784</sup> En l'occurrence, la Banque nationale de Belgique.

<sup>3785</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, *Doc.*, Ch., 2018-2019, n° 54-3624/001, p. 24.

<sup>3786</sup> « Champ d'application *ratione personae* », *Whistleblowing externe: commentaires et recommandations de la BNB*, disponible sur [www.nbb.be](http://www.nbb.be) (consulté le 29 octobre 2019). Voy. aussi l'article 15 de la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions financières diverses, *M.B.*, 21 mai 2019.

des représailles auxquelles elles peuvent être exposés et de l'importance des risques encourus<sup>3787</sup>.

Sur le plan international, l'Organisation des Nations Unies témoignait déjà d'une telle approche holistique dans le cadre du dispositif de *whistleblowing* établi par l'article 33 de la Convention de Mérida<sup>3788</sup>. L'organisation avait choisi de ne pas utiliser l'expression « *whistleblower* », terme réducteur et ambigu, et de renvoyer à l'expression plus large et plus neutre de « *reporting person* ». L'efficacité de la lutte contre la corruption requiert, selon elle, d'ouvrir le dispositif d'alerte professionnelle, et partant la protection corrélative, à toute personne qui dispose d'un accès privilégié à des informations relatives à des infractions dont la révélation peut servir l'intérêt public<sup>3789</sup>.

Une telle approche préfigure l'avènement de la dénonciation d'« intérêt public », en ce qu'elle suppose d'adopter une approche intégrée des dispositifs de dénonciation mis en place au sein d'un système juridique et de protéger toute personne, indépendamment de son statut, qui transmet des informations au moyen de ces dispositifs.

### iii) Le destinataire de la dénonciation

1006. La notion de dénonciation est enfin reconfigurée au niveau de ses destinataires. Les travailleurs doivent d'abord dénoncer les faits en interne. Dans le cadre des dispositifs d'alerte dans le secteur bancaire, la dénonciation a lieu auprès du *Compliance Officer*. Dans le cadre du dispositif d'alerte dans le secteur public, la dénonciation intervient auprès de la personne confiance intégrité (PCI). Les travailleurs peuvent ensuite dénoncer les faits en dehors de l'organisation pour laquelle ils travaillent. Dans le premier cas, ils s'adressent à une autorité de surveillance ; dans le second cas, ils contactent le Médiateur fédéral.

L'État a donc perdu son monopole dans la captation des dénonciations<sup>3790</sup>. Cette fracture est directement liée à l'extension du champ d'application matériel de la dénonciation à la « déviance »<sup>3791</sup>. L'État demeure toutefois prioritaire dès lors que les autorités internes et externes qui reçoivent des dénonciations dans le cadre de dispositifs de *whistleblowing* sont tenues, à certaines conditions, de les transmettre au Parquet en application de l'article 29 du Code d'instruction criminelle ou de dispositions sectorielles.

## B. La dénonciation d'intérêt public

1007. L'expression « dénonciation d'intérêt public » vise à englober sous une appellation neutre des réalités variées qui recouvrent, sans s'y limiter, les réalités couvertes par l'alerte

---

<sup>3787</sup> Proposition de loi portant des dispositions financières diverses, Développements, précitée, pp. 27-28.

<sup>3788</sup> Voy. *supra* n° 622.

<sup>3789</sup> Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, p. 10.

<sup>3790</sup> En ce sens, voy. not. J.-P. BRODEUR, « Introduction. La délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.) Paris, Autrement, 2005, pp. 20-21.

<sup>3791</sup> Tandis que la délinquance « concerne des comportements criminalisés par la loi », la déviance se compose « d'un ensemble large des comportements qui font l'objet d'une réprobation non pénale, cette réprobation étant éminemment variable dans le temps et l'espace » (J.-P. BRODEUR, *ibidem*, p. 21).

éthique, d'origine française, et le *whistleblowing*, d'origine américaine. L'expression s'inspire du *Public Interest Disclosure Act* britannique qui constitue le premier instrument de *whistleblowing* au monde à défendre une vocation globale. Elle est toutefois plus large en ce qu'elle n'est pas nécessairement l'œuvre d'un « lanceur d'alerte ».

L'alerte professionnelle est parfois employée pour désigner l'alerte éthique. À cet égard, *Transparency International* observe que l'expression « alerte professionnelle » est plutôt employée par les syndicats tandis que l'expression « alerte éthique » est plutôt l'apanage des médias et des organisations non gouvernementales<sup>3792</sup>. Quoi qu'il en soit, les deux expressions visent à traduire l'expression américaine de « *whistleblowing* ».

La réception juridique de la dénonciation d'intérêt public amène, à l'instar de celle de la dénonciation professionnelle, à redessiner les contours de la dénonciation dans trois directions : dans le sens de l'objet de la dénonciation (a), de ses destinataires (b) et enfin de ses auteurs (c).

#### a) L'objet de la dénonciation

1008. Au sens strict, l'alerte éthique a vocation à être plus globale que l'alerte professionnelle, qui est sectorielle, puisqu'elle se rapporte à la défense de l'intérêt général<sup>3793</sup>. Que l'atteinte soit potentielle n'a pas d'importance du moment qu'elle est susceptible de se réaliser<sup>3794</sup>.

L'alerte éthique peut se définir largement comme le signalement désintéressé d'une atteinte ou menace à l'intérêt général imputable à une organisation, qu'il s'agisse d'une structure publique ou privée. L'atteinte ou la menace à l'intérêt général peut résulter d'un fait répréhensible, d'un danger ou d'un risque<sup>3795</sup>, d'actions ou d'omissions ou de toute révélation d'informations sur de tels faits<sup>3796</sup>.

En guise d'illustration, rappelons que la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg a admis, dans l'affaire « *Lux Leaks* », que l'illicéité du comportement divulgué ne conditionnait pas la mise en œuvre du statut protecteur de lanceur d'alerte tel que pensé à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>3797</sup>. Partant, elle a estimé que la dénonciation de la pratique de l'optimisation fiscale par des entreprises transnationales, qui procède en principe de l'évitement licite de l'impôt pouvait relever de l'intérêt général, en

---

<sup>3792</sup> Transparency International, *Whistleblowing in Europe. Legal protections for the whistleblowers in the EU*, 2013, p. 20.

<sup>3793</sup> En ce sens, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 86.

<sup>3794</sup> Proposition de directive du 23 avril 2018, considérant n° 30 et article 3, § 1<sup>er</sup> ; article 5, 2), et considérant n° 43 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3795</sup> Le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe précise, dans la Recommandation CM/Rec(2014)7, que l'alerte peut également concerner, à côté de la violation de la loi, « un préjudice pour les usagers d'un service, le grand public ou l'organisation elle-même » (Recommandation CM/Rec 2014(7), Exposé des motifs, Introduction, § 2).

<sup>3796</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Définitions, b) ; Proposition de directive du 23 avril 2018, article 3, § 2 ; article 5, 1), et considérant n° 43 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3797</sup> Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017 dans le cadre de l'affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 23 mars 2017).

raison du débat public suscité sur l'imposition des sociétés, sur la transparence fiscale, la pratique des rescrits fiscaux et sur la justice fiscale en général<sup>3798</sup>.

Prolongement de l'alerte professionnelle, l'alerte éthique porte également, en règle, sur des faits commis sous le contrôle d'une organisation. Si les multinationales sont particulièrement visées parmi les organisations du secteur privé, on constate que toute organisation peut devenir la cible d'une dénonciation : grande ou petite, privée ou publique<sup>3799</sup>. En outre, une administration ou une institution publique pourrait également être visée par une procédure d'alerte fiscale en ce que, par exemple, elle ne semble pas lutter efficacement contre la fraude fiscale ou accueille, sciemment ou non, des actes de corruption en son sein. De telles accusations ont ainsi été proférées dans le cadre de l'affaire « *Lux Leaks* » à l'encontre de l'administration luxembourgeoise.

1009. Les enjeux démocratiques et sociétaux sont ici nettement plus prégnants que ceux mobilisés dans le cadre de l'alerte professionnelle. L'alerte éthique représente en quelque sorte l'évolution spontanée, à l'ère de la société du risque, de l'alerte professionnelle<sup>3800</sup>. Traquer les risques, dans des domaines tels que les domaines sanitaires et environnementaux, nécessite une vigilance de tous les instants et le déclenchement d'une alerte, le cas échéant. L'alerte éthique concrétise de la sorte une nouvelle forme de vigilance citoyenne qui consiste à dire la vérité au nom de l'intérêt général par des moyens acceptables qui impliquent souvent le numérique<sup>3801</sup>. Cette évolution est née en France du constat selon lequel « l'intérêt général n'est pas seulement l'affaire des pouvoirs publics. Il concerne, en réalité, chaque citoyen. La recherche de l'intérêt général public implique, en effet, la capacité pour chacun de prendre de la distance avec ses propres intérêts »<sup>3802</sup>.

Un tel constat préfigure une transformation radicale de la conception de l'État<sup>3803</sup>. Classiquement de tradition étatiste, la France a peu à peu emprunté à la tradition individualiste à mesure que l'alerte éthique progressait dans son ordre juridique. Cette évolution frappe tous les pays de tradition étatiste, tels que la Belgique, qui par choix ou par obligation, tolèrent des formes de dénonciation d'intérêt public étant entendu que le lancement d'alerte englobe sans s'y confondre cette forme de dénonciation.

---

<sup>3798</sup> Cour d'appel du Grand-Duché du Luxembourg (10<sup>e</sup> ch.), arrêt du 15 mars 2017, affaire dite « *LuxLeaks* », disponible sur [www.justice.public.lu](http://www.justice.public.lu) (consulté le 21 mars 2017).

<sup>3799</sup> En ce sens, voy. not. A. HÜMEYRA ÇAKIR, M. BETÜL GÖKÇE, L. BIN, « Whistleblowing: Ethical or not », *Delft University of Technology Project Management EPA 1412*, p. 3, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 27 mars 2018).

<sup>3800</sup> Sur le lien entre alerte éthique et gestion des risques, voy. not. L. ROMANET & L. BENAICHE, *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Éditions de Santé, 2014, p. 3.

<sup>3801</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, pp. 112-113.

<sup>3802</sup> Conseil d'État français, L'intérêt général, Rapport public, ED n° 50, 1999, p. 357 cité in Conseil d'État français, *Ibidem*, p. 113. Pour un constat en ce sens, voy. aussi « Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019. L'intervenant insiste, entre autres, sur le fait qu'il faut donner au grand public les moyens d'investiguer et de lancer l'alerte car « on est tous des lanceurs d'alerte potentiels ».

<sup>3803</sup> Sur l'incidence de la conception de l'État sur le rapport à la dénonciation, voy. *supra* n°s 99 et s.

1010. Deux approches sont possibles sur le plan légistique. Soit le législateur définit une liste exhaustive des faits dont la dénonciation est protégée – dans les textes anglophones, on parle couramment de « *protected disclosure* » pour désigner l'objet de la dénonciation (définition par extension), soit il définit abstraitement les comportements qui peuvent être dénoncés (définition par compréhension).

C'est la première option qui a été choisie par le législateur anglais dans le *Public Interest Disclosure Act* et par le législateur européen dans la Directive sur les lanceurs d'alerte. Le législateur français s'est, quant à lui, tourné vers la seconde option dans la rédaction de la Loi Sapin II.

#### *b) Le destinataire de la dénonciation*

1011. Le glissement de la légalité à la défense de l'intérêt général, en passant par la gestion des risques et la condamnation des actes contraires à l'éthique, n'est pas le seul trait caractéristique de la dénonciation d'intérêt public. Comme l'expression le suggère, la dénonciation d'intérêt public aspire à la publicité.

Alors que la dénonciation professionnelle et la dénonciation traditionnelle placent sur le devant de la scène respectivement le signalement interne et le signalement externe, l'emphase est mise avec la dénonciation d'intérêt public sur le signalement public. Résultat d'un travail de sédimentation, la dénonciation d'intérêt public englobe cependant les trois voies de signalement à la différence des deux autres conceptions dont elle se nourrit.

1012. La divulgation publique se distingue du signalement interne et du signalement externe en ce qu'elle est indirecte. Elle passe nécessairement par un intermédiaire – journaliste, organisation non gouvernementale, syndicat, parlementaire<sup>3804</sup> ... – capable de diffuser publiquement l'information dénoncée, de demander des comptes aux personnes et/ou organisations dénoncées et de susciter la mobilisation de la part de l'opinion publique en vue de déclencher *indirectement* une réaction de l'État. Les signalements interne et externe sont, quant à eux, directs en ce qu'ils ont lieu auprès d'une autorité (privée ou publique) *directement* capable de mettre fin aux faits dénoncés.

La distinction entre la dénonciation directe et la dénonciation indirecte a une incidence sur l'appréciation de la protection des personnes concernées. Dans le deuxième cas, il est effectivement probable que les contribuables concernés aient déjà subi, de par la publicité conférée, une atteinte à leur droit au silence (présomption de culpabilité) ainsi qu'une forme de sanction (réprobation sociale)<sup>3805</sup>. La violence physique qui s'abattait sur les personnes clouées au pilori sous l'Ancien Régime a certes cessé, mais les réseaux sociaux ont amené une nouvelle forme de violence autour de la sanction publique, laquelle existe déjà outre-Atlantique sous le nom de « *naming and shaming sanction* ». Celle-ci est appliquée, entre autres, en vue de contraindre les contribuables qui refusent de satisfaire à leurs obligations à s'exécuter (notamment : refus de payer, dissimulation d'actifs dans la déclaration fiscale ou refus de collaborer) ainsi que de lutter contre les stratégies abusives d'évasion fiscale mises en

---

<sup>3804</sup> Le considérant n° 45 de la Directive sur les lanceurs d'alerte rend notamment compte de cette variété.

<sup>3805</sup> On parle parfois de « *trial by media* » pour désigner le phénomène.

place par les entreprises<sup>3806</sup>. L'approche semble s'être attirée les faveurs d'autres gouvernements à travers le monde, via la publication de listes de contribuables défaillants<sup>3807</sup>, de paradis fiscaux ou encore, au contraire, de contribuables « bons payeurs »<sup>3808</sup>. Dans les pays scandinaves, il faut toutefois relever que la publication de données fiscales n'est apparemment pas perçue comme une sanction dès l'instant où elle constitue la norme socialement acceptée<sup>3809</sup>.

Ces observations émises, il en résulte que la transplantation d'une telle approche en Europe continentale et en Belgique devrait être précédée d'un examen scrupuleux<sup>3810</sup> : notre société souhaite-t-elle que le contribuable s'exécute par devoir civique ou par peur de voir sa réputation jetée en pâture ?

1013. La dénonciation aux médias occupe une place particulière au sein de la dénonciation publique dès lors que les journalistes peuvent, de longue date, accorder à leurs sources le bénéfice de la protection des sources journalistiques<sup>3811</sup>. En outre, les scandales qui ont accéléré le processus d'adoption d'une cadre protecteur en Europe reposaient justement sur une dénonciation aux médias, en l'occurrence à des journalistes membres du Consortium International de Journalistes d'Investigation.

Grande absente des textes qui mettent en œuvre des dispositifs de *whistleblowing* – qu'il s'agisse des directives européennes ou de la convention civile du Conseil de l'Europe relative à la corruption – la dénonciation publique s'est vue accorder une place à part entière dans le système de dénonciation façonné par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>3812</sup>. Auparavant, le *Public Interest Disclosure Act* et la Loi Sapin II faisaient figure d'exception en Europe. Il faut dire qu'aucune loi n'aborde la question de la dénonciation publique aux États-Unis qui représente pourtant la patrie des *whistleblowers*.

1014. La divulgation publique est un appel au public qui intervient lorsque le dénonciateur n'a pas le pouvoir de faire changer les choses, ni au travers de dispositifs de *whistleblowing* (interne ou externe) ni au travers des mécanismes de signalement classiques<sup>3813</sup>. Le dénonciateur cherche, d'un côté, l'aval du public pour légitimer et appuyer son geste ; il espère, d'un autre

---

<sup>3806</sup> Voy. not. J. D. BLANK, « What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse », *Tax Law Review*, Vol. 62, 2009, pp. 551-556. Notons que l'auteur remet ici en cause l'efficacité de l'approche *naming & shaming* comme moyen de réduire l'abus fiscal des entreprises (« *corporate tax abuse* »).

<sup>3807</sup> C'est le cas en Espagne, en Irlande, en Pologne, au Portugal, en Hongrie et en Grèce (P. HONGLER, « Tax secrecy » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018*, EATLP International Tax Series, IBFD, à paraître. Voy. aussi J. HEY, « Tax Transparency : Preparatory Materials for Panels 1 and 3 », *EATLP Congress 2018 : Tax Transparency*, Zürich, 7-9 June 2018, p. 19). Soulignons qu'en Grèce, il est prévu d'aviser préalablement le contribuable concerné de la publication de façon à lui laisser une chance de payer ses dettes d'impôts et de ne pas figurer dans la liste.

<sup>3808</sup> Depuis 1947, le Japon publiait une liste des contribuables qui payaient des impôts extraordinairement élevés. Cette liste a cependant été abolie en 2005 car cela conduisait à des crimes, tels que des vols et des kidnapping (J. HEY, *op. cit.*, p. 19).

<sup>3809</sup> J. HEY, *ibidem*, p. 19.

<sup>3810</sup> Comme nous l'avons indiqué, le « *naming and shaming* » s'applique déjà ponctuellement en Belgique. Voy. *supra* n° 854.

<sup>3811</sup> La Directive sur les lanceurs d'alerte souligne à cet égard le rôle capital joué par les lanceurs d'alerte qui s'adressent en tant que sources à des journalistes d'investigation en ce qu'ils permettent à ces derniers de jouer leur rôle de sentinelle dans une société démocratique (considérant n° 46 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>3812</sup> Article 15 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3813</sup> En ce sens, voy. F. A. ELLISTON, « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, p. 170.

côté, que le public exercera une pression suffisante pour contraindre l'organisation en cause à changer son fusil d'épaule et/ou les autorités étatiques à déclencher une réaction. L'appel au public vise donc tant à protéger le dénonciateur qu'à provoquer une réaction vis-à-vis des faits dénoncés.

Les journalistes et les élus politiques participent depuis longtemps à la mécanique de la dénonciation. Ils se positionnaient déjà, à la sortie de la Révolution française, comme des capteurs privilégiés des dénonciations<sup>3814</sup>. La presse collaborationniste a également activement contribué à encourager et à légitimer la délation sous l'URSS<sup>3815</sup> et sous l'Occupation allemande<sup>3816</sup>.

Depuis lors, les temps ont heureusement changé. Indépendante et libre, la presse occidentale fait figure de Quatrième pouvoir. Selon une jurisprudence constante, la Cour européenne des droits de l'homme considère que la presse jouit d'une protection particulière sous le prisme de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme au motif qu'elle exerce une fonction de « chien de garde » dans notre société démocratique<sup>3817</sup>.

1015. Le risque zéro n'existe toutefois pas, à plus forte raison à l'ère de la post-vérité<sup>3818</sup>.

Les enquêtes journalistiques menées suite à l'élection du président Trump aux États-Unis sont à cet égard illustratives. Elles ont révélé qu'une partie de la presse américaine avait ouvertement apporté son soutien au candidat, participant de la sorte, par le choix des nouvelles diffusées, à l'élection de Donald Trump. On peut douter qu'une telle presse, proche de la presse de complaisance, accepterait de diffuser des informations qui vont à l'encontre de sa politique<sup>3819</sup>. Quoique cela puisse surprendre, il faut d'ailleurs noter que le lanceur d'alerte John Doe, à l'origine du scandale des « *Panama Papers* », a dû frapper à la porte de plusieurs médias avant d'être entendu. Ce n'est finalement qu'un journal allemand qui a accepté de servir de caisse de résonnance à ses révélations, les grands médias ayant, de prime abord, ignoré les interpellations du lanceur d'alerte<sup>3820</sup>.

---

<sup>3814</sup> Sur la dénonciation à la sortie de la Révolution française, voy. *supra* n° 74 et s.

<sup>3815</sup> Sur la dénonciation sous l'URSS, voy. *supra* n° 80 et s. Sur le sujet, voy. not. F.-X. NÉRARD, « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 47 et 56.

<sup>3816</sup> Sur la dénonciation sous l'Occupation allemande, voy. *supra* n° 83 et s.

<sup>3817</sup> La fonction de « chien de garde » contribue au débat public par la diffusion d'informations et d'idées sur des questions d'intérêt général. Sur la notion de chien de garde, voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottság c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 166 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zjednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 86 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 89.

<sup>3818</sup> La « post-vérité » « renvoie à une zone grise où l'on ne sait plus si les choses sont vraies ou fausses » (« "La postvérité est bien plus problématique que le mensonge" », *Le Vif.be*, 31 octobre 2018 (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2018)). Sur la « post-vérité » et la désinformation, voy. aussi *supra* n° 232.

<sup>3819</sup> Si les exemples ici mentionnés reviennent sur l'actualité américaine, il faut noter que des journalistes d'investigation français voient aussi se développer une certaine forme de complaisance chez certains journaux français (en ce sens, voy. not. « Journalisme en péril, journalisme en question » (propos de M. DESTAL & H. CONSTANTY) in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3820</sup> B. OBERMAYER & F. OBERMAIER, *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016, p. 409.

Dans le contexte des *fake news* et de la désinformation émergent encore d'autres risques<sup>3821</sup>. Les révélations d'informations d'intérêt public pourraient être noyées dans le flot constant d'informations et ne pas recevoir l'attention qu'elles méritent. Elles pourraient aussi être travesties par les acteurs qu'elles attaquent sans que cela ne soit visible au vu de la masse d'informations. Du reste, les dénonciateurs pourraient eux-mêmes contribuer à la désinformation, comme le faisaient déjà les Sycophantes dans la Cité athénienne. Les Sycophantes étaient effectivement un maillon important dans la circulation de l'information, sous forme de rumeurs, de scandales ou d'actions judiciaires. Carine Doganis rapproche de ce fait le Sycophante de la presse à scandale. La presse à scandale, c'est la presse des paparazzis qui vise à satisfaire la curiosité d'une partie du public, mais la presse à scandales – au pluriel – c'est aussi désormais la presse qui publie des scandales, souvent par série, sur des sujets d'intérêt public<sup>3822</sup>.

### c) L'auteur de la dénonciation

1016. Il découle de ces considérations que l'auteur d'une dénonciation d'intérêt public ne se trouve pas systématiquement dans les liens d'une relation professionnelle. Toute personne peut se retrouver, à un moment donné, en mesure d'accéder à des informations dont la révélation est susceptible de servir l'intérêt public.

Ces personnes méritent assurément une protection. Mais cette protection ne passe pas nécessairement par le truchement du statut de « lanceur d'alerte ». Même s'il est parfois affirmé en France que nous sommes tous des « lanceurs d'alerte potentiels »<sup>3823</sup>, il nous semble que les deux questions doivent être distinguées. Le « lanceur d'alerte » n'est pas le seul dénonciateur à mériter une protection.

Qu'une personne se voit dénier le statut de lanceur d'alerte ne la prive pas automatiquement de toute protection. En ce sens, nous verrons que la Cour européenne des droits de l'homme reconnaît que toute personne a le droit de signaler des irrégularités au titre de son droit à la liberté d'expression. Ne bénéficie cependant de la protection jurisprudentielle relative aux « *whistleblowing cases* » que les fonctionnaires public et les salariés du secteur privé qui font partie d'un cercle restreint de personnes à avoir connaissance d'informations susceptibles de présenter un intérêt public.

1017. Au risque de foncièrement dénaturer la notion, la notion de « lanceur d'alerte » doit être, il nous semble, appréciée de façon souple, mais pas de façon extensive. Comme nous l'avons noté dans la première partie de l'étude, on s'accorde à dire que le lanceur d'alerte est un dénonciateur qui certes mérite protection parce qu'il agit de bonne foi, mais aussi parce qu'il

---

<sup>3821</sup> À ce propos, notons le lancement de « Wikitribune » par Wikipédia en vue de mettre en place un journaliste participatif apte à lutter contre les « *fake news* » (AFP, « Wikipedia se lance dans les médias », *Trends-Tendances.be*, 25 avril 2017 (consulté le 28 avril 2017).

<sup>3822</sup> C. DOGANIS, *Aux origines de la corruption. Démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007, p. 118.

<sup>3823</sup> En ce sens, Maxime Renahy insiste sur le fait qu'il faut donner au grand public les moyens d'investiguer et de lancer l'alerte car « on est tous des lanceurs d'alerte potentiels » (« Évasion fiscale : Qui consent à l'impôt, qui n'y consent pas ? » (propos de M. RENAHY) in *5e Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Même si la Directive sur les lanceurs d'alerte limite la notion de « lanceur d'alerte » au cadre professionnel, il faut par ailleurs souligner que l'expression « lanceur d'alerte potentiel » est abondamment utilisée dans les considérants. Cela confirme que le lanceur d'alerte n'est pas un professionnel de la dénonciation.



prend un *risque* qui le place dans une situation de *vulnérabilité* et l'expose à une *conflit de loyautés*. De plus, la légitimité du lanceur d'alerte provient généralement de la situation d'asymétrie qu'il dénonce. Il ne dénonce pas n'importe quels faits, mais des faits qui menacent *gravement* l'intérêt public.

En ce sens, la loi organique de la Banque nationale de Belgique protège toute personne qui a informé la Banque de bonne foi d'une infraction supposée ou avérée, tout en établissant une protection *complémentaire* en faveur des employés des établissements financiers alors considérés, de façon informelle, comme des « lanceurs d'alerte ».

Le législateur français a, quoi qu'il en soit, choisi d'adopter une approche éminemment extensive dans la Loi Sapin II à tel point que nous avons choisi de qualifier, dans ce cadre, le lanceur d'alerte de « lanceur d'alerte civique »<sup>3824</sup>. Nous ne manquerons pas de l'expliquer dans la section suivante dédiée à la reconfiguration de la notion de « dénonciateur ».

## Section 2. Les contours de la notion de dénonciateur

1018. La reconfiguration de la notion juridique de dénonciateur au regard du phénomène des lanceurs d'alerte suppose, comme pour la reconfiguration de la notion de dénonciation, de procéder en deux temps. Dans un premier temps, nous faisons le point sur la formalisation juridique de la notion de « lanceur d'alerte » (§ 1<sup>er</sup>); dans un second temps, nous expliquons en quoi la notion de dénonciateur est bouleversée par la réception juridique de cette notion (§ 2).

### § 1. La formalisation juridique de la notion de « lanceur d'alerte »

1019. Produit d'influences multiples, étendard de mouvements divers, la définition du lanceur d'alerte suscite les passions. Il y a autant de définitions du lanceur d'alerte que de points de vue possibles sur la question. L'alerte répond avant tout à un besoin formulé par celui qui la défend, qu'il s'agisse de détecter les cas d'irrégularités comptables ou financières au sein d'une entreprise, de pousser l'État à rendre des comptes ou de déceler les cas de corruption au sein d'une administration publique.

L'État n'est en effet pas seul à définir ce qu'est un lanceur d'alerte. Il est concurrencé par d'autres acteurs : les organisations internationales (Conseil de l'Europe, Union européenne, Organisation des Nations Unies ...), mais aussi des acteurs privés, tels que les lanceurs d'alerte eux-mêmes (ou ceux qui se présentent comme tels), les entreprises transnationales, la société civile « organisée », c'est-à-dire principalement les organisations non gouvernementales (*Transparency International*, *Oxfam* ...), les collectifs citoyens (collectif de soutien à Antoine

---

<sup>3824</sup> La Loi Sapin II définit le « lanceur d'alerte » indépendamment de toute relation de travail. La qualification de « lanceur d'alerte » repose sur trois caractéristiques : la bonne foi (croyance raisonnable que les faits sont vrais au moment du signalement), le désintéressement (ni but de lucre, ni volonté de nuire) et l'originalité de l'information (l'auteur doit avoir personnellement connaissance des faits). Dans les faits, le juge français semble toutefois circonscrire le bénéfice de la protection établie par la Loi Sapin II à la personne agissant dans les liens d'une relation de travail.

Deltour, ...) et les organisations syndicales (*Eurocradres* ...) ainsi que les experts scientifiques (Francis Chateauraynaud, Marcia P. Miceli, Janet P. Near ...) <sup>3825</sup>.

1020. Il ressort de l'examen juridique mené dans le cadre de la deuxième partie de l'étude que les législations adoptées en réaction à la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte visent à protéger les personnes qui disposent d'un accès privilégié à des informations susceptibles de revêtir un intérêt public et qui ne pourraient être révélées autrement. Ces législations ont en commun d'adopter une approche fonctionnelle en ce sens que le qualificatif sélectionné – qu'il s'agisse de « lanceur d'alerte », d'« informateur », de « donneur d'alerte », de « dénonciateur », de « *reporting person* » ... – a pour *fonction* d'identifier le dénonciateur qui mérite une protection et de valider, de légitimer, l'acte de dénonciation <sup>3826</sup>.

Deux grandes tendances se dégagent.

1021. Une première tendance est de réserver le statut de *whistleblower* aux personnes qui agissent dans le cadre d'une relation professionnelle. Dans cette acception, on peut entendre le *whistleblower* comme un travailleur entendu largement (on parle alors de *corporate* ou de *professional whistleblower*) ou comme une partie prenante au sens du droit des sociétés (*stakeholder*) dans le but de couvrir toutes les personnes susceptibles d'avoir connaissance d'informations liées à l'entreprise (*inside information*) et disposant d'un intérêt à ce que l'organisation n'adopte point de comportements risqués.

L'accent est ici placé sur la qualité du dénonciateur, lié à une organisation de près (travailleur) ou de loin (partie prenante), car ce qui est en jeu, c'est le risque de représailles que prend une personne lorsqu'elle dénonce les agissements d'une puissante organisation, privée ou publique. Ce risque est manifeste lorsque l'auteur de la dénonciation se trouve dans les liens d'une relation de travail puisqu'il est soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion vis-à-vis de son employeur.

Cette acception est la plus commune <sup>3827</sup>. Elle est largement défendue en doctrine et se retrouve fréquemment transposée dans les textes légaux tant américains (par exemple, le *Sarbanes-Oxley Act* et le *Whistleblower Protection Act*) qu'européens (par exemple, le règlement sur les abus de marché ou la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte).

En guise d'illustration, rappelons que le *whistleblower* au sens du *Sarbanes-Oxley Act* est un travailleur qui fait part, auprès de référents internes ou externes à son entreprise, de préoccupations en matière de comptabilité et d'audit. Il jouit, dans ce cadre, d'une protection.

1022. Une deuxième tendance est d'élargir la définition de *whistleblower* à tout citoyen privé (*private citizen*), agissant ou non dans le cadre d'une relation professionnelle. Ce qui est mis en

---

<sup>3825</sup> Nous empruntons ici les réflexions formulées par Mireille Delmas-Marty à propos des « biens publics mondiaux » (M. DELMAS-MARTY, « Conclusion. Trois dynamiques pour responsabiliser les États et les entreprises transnationales » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, p. 394).

<sup>3826</sup> Dans le sens d'une approche fonctionnelle, voy. not. O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, p. 17 ; S. SLAMA, « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? » *A.J.D.A.*, 2014, p. 2233.

<sup>3827</sup> Ce qui est logique puisque, comme le note le professeur Lochak, « dans les autres cas, leur protection pourrait se régler par l'application des principes guidant l'usage de la liberté d'expression » (D. LOCHAK, « L'alerte éthique, entre dénonciation et désobéissance », *A.J.D.A.*, 2014, p. 2236).

exergue ici ce n'est plus tant le risque de représailles que la nécessité de défendre l'intérêt général.

C'est en ce sens que le *whistleblower* est entendu dans l'*IRS Whistleblower Act* ainsi que dans le *False Claims Act*.

Les États-Unis se sont dotés du *False Claims Act* alors qu'ils en étaient à leurs balbutiements. L'État ne pouvait compter sur son administration pour lutter contre la fraude à ses intérêts financiers. Le *whistleblower*, que l'on appelle ici « *relator* », est un citoyen qui, en vertu d'une disposition *Qui Tam*, dépose plainte pour fraude à l'encontre d'un contractant du gouvernement fédéral. Le *relator* est qualifié, de façon informelle, de « *whistleblower* » lorsqu'il est employé de l'organisation accusée dans le procès, ce qui est souvent le cas<sup>3828</sup>. Le *relator* a droit à une récompense, qui représente une portion des dommages-intérêts récupérés et dont le pourcentage varie selon que le Procureur général décide ou non de poursuivre.

En Europe, on retrouve aussi cette acception dans la doctrine ainsi que dans certains textes politiques. La résolution 1729 du Conseil de l'Europe relative à la protection des « donneurs d'alerte » définit, par exemple, le donneur d'alerte comme « toute personne soucieuse qui tire la sonnette d'alarme afin de faire cesser des agissements pouvant représenter un risque pour autrui ». En revanche, les textes légaux à proposer une définition aussi large du lanceur d'alerte sont rares. La Loi Sapin II fait figure d'exception.

1023. Dans les deux cas, on observe que la protection ne peut être accordée que si le dénonciateur est de bonne foi (« *Good Faith Test* »). Selon une logique utilitariste, il n'est pas rationnel pour un système juridique d'accepter une dénonciation potentiellement fausse. Or l'institutionnalisation de la dénonciation au fil de l'histoire s'explique d'abord par une logique utilitaire. Selon une logique éthique, par ailleurs, une dénonciation dont l'auteur sait pertinemment qu'elle est fausse n'est pas acceptable<sup>3829</sup>. Si le droit accepte la délation, il ne le fait que lorsqu'elle est utile.

Le « lanceur d'alerte » doit ensuite avoir agi librement dès lors que la dénonciation est en principe libre<sup>3830</sup>. Cette caractéristique dérive par ailleurs du fait que le dénonciateur qui lance l'alerte exerce son droit à la liberté d'expression. Ceci explique que le lancement d'alerte soit en général conçu, en Europe, comme une faculté, tout au plus comme un droit. Le constat est également de mise outre-Atlantique.

Le « lanceur d'alerte » doit enfin avoir agi dans le but de protéger l'intérêt public (« *Public Interest Test* »). En Europe, on a tendance à réserver l'expression *whistleblower*/lanceur d'alerte à la personne ayant agi dans le but *exclusif* de défendre l'intérêt public. De façon générale, la société européenne, surtout française, attachée à l'idée rousseauiste de la pureté des sentiments, attend de celui qui trahit son entreprise, son administration, ses proches, qu'il le fasse dans le

---

<sup>3828</sup> « False Claims Act », *Wikipédia* (consulté le 4 septembre 2018). Voy. aussi « SEC Whistleblower/ Dodd-Frank Act Reward Law - Q: Who is relator ? » disponible sur [www.whistleblowers.org](http://www.whistleblowers.org) (consulté le 4 juin 2019).

<sup>3829</sup> Il faut par ailleurs noter que la tradition chrétienne condamne le mensonge à la lumière du neuvième commandement qui déclare « *tu ne rendras point contre ton voisin de faux témoignage* ». En ce sens, voy. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, p. 2.

<sup>3830</sup> La dénonciation obligatoire est exceptionnelle. Sur les caractéristiques de la dénonciation, voy. *supra* n° 979.

seul but de défendre l'intérêt général<sup>3831</sup>. Aux États-Unis, le critère du désintéressement n'entre pas en ligne de compte dès lors que la plupart des *whistleblowers* agissent dans la perspective d'obtenir une récompense<sup>3832</sup>.

1024. Au regard de ces considérations, il y a lieu de distinguer quatre catégories de dénonciateurs à côté du dénonciateur traditionnel: le lanceur d'alerte « civique », l'informateur *sensu stricto*, le lanceur d'alerte *sensu lato* et le lanceur d'alerte *sensu stricto*. Ces quatre catégories de dénonciateur ont en commun de « lancer l'alerte », autrement dit de dénoncer des faits qui représentent une atteinte ou une menace à l'intérêt général, mais d'obéir à des régimes de protection variables. Les quatre catégories sont susceptibles de recevoir le qualificatif de « *whistleblower* » aux États-Unis.

Le tableau suivant permet de visualiser les cinq catégories de dénonciateur identifiées tout en mettant en relief le régime de protection graduelle que nous allons définir dans le titre suivant relatif aux limites à la dénonciation. Il permet par ailleurs de rendre compte des trois figures principales que sont le délateur, le dénonciateur et le lanceur d'alerte. Le critère de la motivation (intéressement) permet de distinguer le délateur du dénonciateur tandis le critère de l'intérêt public permet de distinguer le dénonciateur du lanceur d'alerte.

---

<sup>3831</sup> Voy. not. S. SCHEHR, « Sociologie de la trahison », *Cahiers internationaux de sociologie*, 2007, n° 2, n° 123, p. 320 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS (dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 19-20 ; A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, p. 67.

<sup>3832</sup> Sur le « *Bounty Model* », voy. *supra* n° 111 et s.

<b>Dénonciateur:</b> personne qui mérite une protection car elle dénonce des informations susceptibles d'intéresser une autorité privée, une autorité étatique et/ou le public et qui ne pourraient être révélées autrement				
Informateur <i>sensu stricto</i>	Dénonciateur civique/officiel	Lanceur d'alerte civique	Lanceur d'alerte <i>sensu lato</i>	Lanceur d'alerte <i>sensu stricto</i>
1° Bonne foi 2° Intéressement 3° Intérêt public/Intérêt étatique 4° Source originale 5° Décision libre et consciente	1° Bonne foi 2° Désintéressement 3° Intérêt étatique 4° Source originale 5° Décision libre et consciente	1° Bonne foi 2° Désintéressement 3° Intérêt public 4° Source originale 5° Décision libre et consciente	+ Risque de représailles + Vulnérabilité économique le cas échéant	+ Vulnérabilité économique (lien de subordination) + Conflit de loyautés
Indicateur, informateur, aviseur, repent  Délateur	Personne privée/citoyen (art. 30 du C.i.cr.) Témoin Informateur Victime  Art. 29 C.i.cr.	Personne privée/citoyen (art. 30 C.i.cr.) Témoin Informateur Victime	Personne qui gravite autour de l'organisation (actionnaire, fournisseur, client, etc.) <i>Stakeholder</i> Proches du lanceur d'alerte	Travailleur ordinaire Travailleur professionnel Stagiaire, intérimaire, ancien travailleur  Art. 29 C.i.cr.
<i>Whistleblower</i> <i>Informant</i> <i>Relator</i>	<i>Whistleblower</i> <i>Informant</i> <i>Relator</i>	<i>Whistleblower</i> <i>Informant</i> <i>Relator</i>	<i>Whistleblower</i>	<i>Whistleblower</i>
Protection faible			Protection élevée	

1025. Avant de nous plonger dans les limites à la dénonciation, il nous faut encore expliciter les quatres catégories de dénonciateurs proposées. Ces catégories, soulignons-le, ont uniquement une vocation pédagogique. La reconnaissance juridique du terme « lanceur d'alerte » nous semble être une fausse bonne idée. Sans doute encore davantage que son homologue américain, la figure du « lanceur d'alerte » est avant tout en France et en Europe une figure sociologique particulière, avant d'être un statut juridique<sup>3833</sup>.

Alors qu'elle aurait pour objectif de mieux protéger les personnes qui dénoncent de bonne foi des informations à propos de faits qui représentent une menace ou une atteinte à l'intérêt général, la consécration juridique du statut de « lanceur d'alerte » pourrait mener au contraire à un affaiblissement de leur protection. Ce que requiert la protection effective des lanceurs d'alerte est une protection intégrée qui tienne compte des différents canaux de signalement à disposition et des niveaux de protection correspondant. En adoptant une approche horizontale, la Directive sur les lanceurs d'alerte ouvre précisément la voie à une telle approche dont l'implémentation revient aux États membres en fonction de leurs principes constitutionnels et de leur tradition juridique nationale.

<sup>3833</sup> Concernant le *whistleblower*, voy. not. M. BERNSTEIN & J.M. JASPER, « Interests and credibility: whistleblowers in technological conflicts », *Social Science Information*, 1996, Vol. 35, n° 3, pp. 565-589. Concernant le lanceur d'alerte, voy. not. F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNÉY, *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2° ed., Paris, Éditions de l'École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013.

## § 2. La reconfiguration de la notion de dénonciateur

1026. La protection juridique accordée au dénonciateur qui « lance l'alerte » présente une gradation qui témoigne de toute l'ambivalence qui entoure la notion de lanceur d'alerte. Nous identifions, pour les besoins de théorisation de la présente étude, quatre catégories de dénonciateurs à côté du dénonciateur traditionnel : le lanceur d'alerte « civique » (A), l'informateur *sensu stricto* (B), le lanceur d'alerte *sensu lato* (C) et le lanceur d'alerte *sensu stricto* (D).

### A. Le lanceur d'alerte « civique »

1027. Le point de départ de la réflexion menée autour de l'idée de « lancer l'alerte » réside en France dans la conception républicaine de la dénonciation civique. C'est pourquoi nous avons choisi de parler de lanceur d'alerte « civique » dans ce cadre.

Héritier du droit napoléonien, l'article 30 du Code d'instruction criminelle établit la dénonciation civique en droit belge. On parle aussi de dénonciation légale. Celui qui dénonce de bonne foi des faits qu'il a découverts personnellement dans le seul but de défendre l'intérêt public mérite une protection. La dénonciation civique déborde toutefois, comme nous l'avons vu, le champ d'application de l'article 30 du Code d'instruction criminelle puisqu'elle peut porter sur des infractions de droit (pénal) fiscal et de droit (pénal) social<sup>3834</sup>.

Le dénonciateur légal ou civique désigne classiquement « celui qui porte à la connaissance de la justice une infraction qu'elle ignore, et qui, ainsi, provoque des poursuites contre le dénoncé »<sup>3835</sup>. Si le dénonciateur légal choisit de garder l'anonymat, on parle plutôt d'informateur. S'il accepte de témoigner, on parle de témoin. En général, le dénonciateur légal est distingué de la victime.

Celui que nous appelons lanceur d'alerte « civique » est, dans le prolongement de cette tradition républicaine, un dénonciateur civique qui lance l'alerte, autrement dit un citoyen qui décide de dénoncer des faits qui représentent une atteinte ou une menace à l'intérêt général.

1028. Cette conception ouverte du lanceur d'alerte est en particulier défendue en France, où les parties prenantes mettent en évidence la circonstance selon laquelle une personne peut se retrouver au cœur d'un système (« insider ») indépendamment de toute relation de travail, et encourrir un risque de représailles en cas de dénonciation<sup>3836</sup>. C'est particulièrement le cas dans le secteur de la santé et de l'environnement. Les « lanceurs d'alerte » agissent, dans ce secteur,

---

<sup>3834</sup> Sur la dénonciation civique en droit belge, voy. *supra* n°s 739 et s.

<sup>3835</sup> P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse » in *Postal Mémoires. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, octobre 2018, D 70, p. 3.

<sup>3836</sup> En ce sens, voy. « La démocratie locale, premier niveau d'alerte », « Lanceuses d'alerte, "les résistantes" » et « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019). Voy. aussi Transparency International France, *Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte #2*, rédigé par N.-M. Meyer, 2017, p. 10. Du côté de la doctrine, voy. not. W. FEUGERE, « La protection des lanceurs d'alerte, un enjeu sociétal (éditorial) », *Cah. dr. entr.*, 2019, n° 3, p. 3 ; K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, pp. 855-871.

en qualité de citoyen, médecin ou encore mère de famille, mais rarement de fonctionnaire ou de salarié.

Fort de ces considérations, le Conseil d'État français définit largement le « lanceur d'alerte » comme « toute personne qui, confrontée à des faits constitutifs de manquements graves à la loi ou porteurs de risques graves, décide librement et en conscience de lancer une alerte dans l'intérêt général »<sup>3837</sup>. L'article 6 de la Loi Sapin II livre également une définition large de la notion<sup>3838</sup>.

1029. L'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe a reçu une telle conception dans la Résolution 1729(2010), définissant l'expression « donneur d'alerte » comme désignant « toute personne soucieuse qui tire la sonnette d'alarme afin de faire cesser des agissements pouvant représenter un risque pour autrui – car ils permettent de renforcer la responsabilisation et de mieux lutter contre la corruption et la mauvaise gestion, dans le secteur tant public que privé »<sup>3839</sup>.

Cette conception n'a toutefois pas été reprise, ni par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe, ni par le législateur européen dans la rédaction de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Une telle conception est également minoritaire aux États-Unis<sup>3840</sup>.

### *B. L'informateur sensu stricto*

1030. En Europe, on estime en général que le dénonciateur qui agit dans la perspective d'une récompense financière ne devrait pas bénéficier du statut de « lanceur d'alerte » et partant d'une protection particulièrement élevée. La gratuité figure en effet au rang des traits caractéristiques du lanceur d'alerte. Telle semble en tout cas être l'approche du législateur français ainsi que de la Cour européenne des droits de l'homme. Le législateur européen a, quant à lui, décidé de laisser cette question d'opportunité politique à la libre appréciation des États membres. Ceci étant, il précise que le régime de protection établi par la Directive sur les lanceurs d'alerte ne devrait pas, en principe, s'appliquer aux indicateurs de la police et aux aviseurs fiscaux car ces derniers obéissent à des régimes particuliers, notamment pour garantir la protection de leur intégrité physique.

---

<sup>3837</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 56.

<sup>3838</sup> En dépit de l'analyse fournie par le Conseil constitutionnel français, il semble toutefois que la qualification de « lanceur d'alerte » demeure réservée au cadre professionnel (en ce sens, voy. « Lancement d'alerte. Bilan de l'année et perspectives » in *5<sup>e</sup> Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte : Des livres et l'alerte*, organisé par le Presse Papier et un collectif de bénévoles, Montreuil, 22, 23 et 24 novembre 2019).

<sup>3839</sup> Résolution 1729(2010) « Protection des 'donneurs d'alerte' » adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance, § 1<sup>er</sup>. Si la notion commune de risque intervient dans la définition, notons qu'elle se situe à un endroit inhabituel : le lanceur d'alerte n'est pas un dénonciateur qui prend un risque mais un dénonciateur qui dénonce un risque pour autrui.

<sup>3840</sup> *Contra*, voy. not. M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 71-94. En ce sens, le *Black's Law Dictionary* définit le « whistleblower » comme « an employee who turns against their superiors to bring an problem out in the open » (« Whistleblower » in *Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org> (consulté le 1<sup>er</sup> juin 2018)).

Le droit belge autorise, dans le domaine criminel, l'octroi d'un avantage financier aux indicateurs et aux informateurs au titre des méthodes particulières de recherche. Nous avons montré qu'il n'y avait pas de raisons d'exclure ce système du champ du droit pénal fiscal<sup>3841</sup>. Dans le domaine fiscal, l'expression « aviseur (fiscal) » est toutefois préféré à celle d'« informateur ». Il n'empêche qu'il découle des considérations mentionnées que les aviseurs fiscaux ne devraient pas bénéficier du statut de « lanceur d'alerte », et partant d'une protection particulièrement élevée.

La Commission « *Panama Papers* » admet implicitement qu'une distinction puisse être opérée entre les lanceurs d'alerte fiscale et les aviseurs en ce qu'elle suggère que la protection du lanceur d'alerte pourrait dépendre du fait qu'il ait agi « de façon désintéressée, dans l'intérêt général »<sup>3842</sup>.

1031. Aux États-Unis, nous avons vu que le critère de l'intéressement n'intervenait pas dans la notion de « *whistleblower* ». Le *whistleblower* est, par principe, motivé par la perspective d'une récompense dès lors que le droit du *whistleblowing* repose en grande partie sur le principe du *Qui Tam*. C'est ainsi que l'« individu signalant à l'administration fiscale des violations du droit fiscal commises par d'autres »<sup>3843</sup> proméríte à une prime en application de l'*IRS Whistleblower Act*. Plus proche de l'indicateur que du lanceur d'alerte civique, le *whistleblower* est toutefois, dans ce cadre, fréquemment qualifié d'« *informant* », expression péjorative<sup>3844</sup> utilisée pour désigner une personne qui appartient au milieu criminel et qui dénonce ses membres en contrepartie d'une récompense<sup>3845</sup>, autrement dit un indicateur.

### C. Le lanceur d'alerte sensu lato

1032. Il arrive qu'une personne physique, sans être un travailleur au sens de l'article 45, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, prenne un risque en vue de révéler des infractions et se place de la sorte dans une situation de vulnérabilité économique dans le contexte de ses activités professionnelles<sup>3846</sup>.

---

<sup>3841</sup> Le système belge de récompenses s'applique, en tout état de cause, dans le domaine des douanes et accises dès l'instant où l'article 4, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises énonce que les agents de l'Administration des douanes et accises revêtus de la qualité d'officier de police judiciaire, d'auxiliaire du procureur du Roi et de l'auditeur du travail en vertu de l'article 3 de la loi précitée « peuvent utiliser, dans les mêmes conditions que celles portées par le Code d'instruction criminelle, les méthodes particulières de recherche consistant en l'observation et le recours aux indicateurs, de même qu'en l'intervention différée relevant des autres méthodes de recherche » (loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises, *M.B.*, 8 mai 2003).

<sup>3842</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002, recommandation n° 26.

<sup>3843</sup> « *Individuals who report to the IRS on violations of tax laws by others* » (« Annual Report to the Congress », *IRS Whistleblower Program*, Fiscal Year 2015, p. 3, disponible sur [www.irs.gov](http://www.irs.gov) (consulté le 12 janvier 2017).

<sup>3844</sup> L'expression « *informant* » se traduit, selon les contextes, par « dénonciateur », « mouchard » ou « corbeau ».

<sup>3845</sup> En ce sens, voy. M. A. SIMONS, « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, p. 2.

<sup>3846</sup> Considérant n° 39 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.



La Directive sur les lanceurs d'alerte s'applique explicitement à cette catégorie de personnes que nous qualifions de « lanceur d'alerte *sensu lato* ». Elle tient compte du fait que le dénonciateur n'est pas nécessairement dans les liens d'une relation de subordination avec la personne et/ou l'organisation qu'il dénonce. Le lanceur d'alerte peut parfaitement graviter autour de la personne, en règle une personne morale, dont il dénonce les agissements. C'est le cas notamment des travailleurs indépendants au sens de l'article 49 du Traité du fonctionnement sur l'Union européenne<sup>3847</sup>, des collaborateurs indépendants, des consultants, des contractants, des sous-traitants et des fournisseurs<sup>3848</sup>, mais aussi des actionnaires et des membres de l'organe administratif, de direction ou de surveillance d'une entreprise, y compris les membres non exécutifs<sup>3849</sup>, ainsi que des travailleurs dont la relation de travail a pris fin ou n'a pas encore débuté dans les cas où des informations concernant une infraction ont été obtenues lors du processus de recrutement ou des négociations précontractuelles<sup>3850</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte précise qu'il convient d'étendre également la protection aux personnes qui, sans se trouver dans une situation de vulnérabilité économique, sont susceptibles de faire l'objet de représailles si elles dénoncent les faits dont elles prennent connaissance dans un contexte professionnel. C'est le cas des bénévoles et des stagiaires rémunérés ou non.

À titre d'exemple, il peut être rappelé qu'Edward Snowden était sous-traitant de la NSA. Il a notamment travaillé pour *Dell* et pour *Booz Allen Hamilton*, deux prestataires de services de la NSA. Il n'a donc pas dénoncé directement son employeur. En ce sens, il peut être considéré comme un lanceur d'alerte *sensu lato*.

La Directive sur les lanceurs d'alerte protège encore les lanceurs d'alerte « par extension », à savoir les « tiers qui sont en lien avec les auteurs de signalement et qui risquent de faire l'objet de représailles dans un contexte professionnel, tels que des collègues ou des proches des auteurs de signalement et [les] entités juridiques appartenant aux auteurs de signalement ou pour lesquelles ils travaillent, ou encore avec lesquelles ils sont en lien dans un contexte professionnel »<sup>3851</sup>.

1033. Cette façon large d'entendre la notion de « cadre professionnel » n'est pas commune aux États-Unis. Un *outsider* ne peut en principe pas être un *whistleblower*. Des professeurs américains, parmi lesquelles les « mères » du *whistleblowing*, ont forgé l'expression « *bell-ringer* » pour désigner celui qui, n'étant pas membre d'une organisation, dénonce des faits survenus sous le contrôle de cette dernière<sup>3852</sup>.

Il n'empêche qu'Erin Brockovitch, qui a révélé la pollution dont faisaient l'objet les eaux potables de Hinkley en Californie, a parfois été qualifiée de *whistleblower* outre-Atlantique dès lors qu'elle a pris un risque en vue de défendre gratuitement l'intérêt général. Elle ne se trouvait pourtant pas dans les liens d'une relation professionnelle avec l'entreprise dénoncée, *Pacific*

---

<sup>3847</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, b) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3848</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, d) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3849</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, c) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3850</sup> Article 4, §§ 2 et 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3851</sup> Article 4, § 4, b) et c), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3852</sup> M. P. MICELI, S. DREYFUS & J.P. NEAR, « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (D. LEWIS, A.J. BROWN e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 71-94).

*Gas & Electric Company* (PG&E), ayant pris connaissance des faits litigieux au travers de dossiers d'indemnisation consultés sur son lieu de travail, un cabinet d'avocat.

#### *D. Le lanceur d'alerte sensu stricto*

1034. Au sens strict, nous avons vu que la qualification de « lanceur d'alerte » n'était accordée qu'au dénonciateur agissant dans le cadre d'une relation professionnelle relevant du secteur public ou privé<sup>3853</sup>.

Le travailleur doit nécessairement faire face à un dilemme, à ce que nous avons appelé un « conflit de loyautés »<sup>3854</sup>. Soit fait-il prévaloir le respect de l'intérêt public (loyauté), soit fait-il prévaloir l'intérêt de son organisation (loyalisme)<sup>3855</sup>. Quoi qu'il en soit, le choix pour l'un se fait nécessairement au détriment de l'autre.

Ce choix est largement conditionné par la situation de vulnérabilité économique dans laquelle se trouve le travailleur. Soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion et, dans certains secteurs, à un devoir de secret professionnel<sup>3856</sup>, le travailleur s'expose à un inévitable risque de représailles s'il choisit de faire prévaloir l'intérêt public. En l'absence d'une protection effective, le travailleur a donc plutôt intérêt à garder le silence.

C'est pourquoi on s'accorde à dire, aux États-Unis comme en Europe, que cette catégorie de travailleurs mérite une protection particulière<sup>3857</sup>.

### **Conclusion du deuxième chapitre**

1035. Il n'aura pas échappé au lecteur que les notions juridiques qui sont associées au phénomène des lanceurs d'alerte, qu'elles ressortent à la langue française ou à la langue anglaise, sont semées d'incertitudes voire même de contradictions. Aussi inconfortable soit ce constat, il faut admettre qu'il n'existe pas *une* définition univoque du lancement d'alerte, mais

---

<sup>3853</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Définitions, a) ; Proposition de directive du 23 avril 2018, article 2 et considérant n° 25 ; document de travail publié par la Commission européenne en vue de la consultation publique organisée du 3 mars au 29 mai 2017 à propos de la protection des lanceurs d'alerte, p. 2 ; G29, Avis n° 1/2006 du 1<sup>er</sup> février 2006 relatif à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière, WP 117, p. 6 ; « Whistleblower » in *Black's Law Dictionary*, disponible sur <https://thelawdictionary.org> (consulté le 1<sup>er</sup> juin 2018) ; « Whistleblower » in Office québécois de la langue française, *Le grand dictionnaire terminologique*, 2017, disponible sur [www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca](http://www.gdt.oqlf.gouv.qc.ca) (consulté le 1<sup>er</sup> juin 2018).

<sup>3854</sup> Voy. *supra* n° 253.

<sup>3855</sup> Pour rappel, la « loyauté » désigne la qualité, le « caractère de quelqu'un, de quelque chose qui est honnête, loyal », sachant que par « loyal », il faut entendre le caractère de quelqu'un « qui obéit aux lois de l'honneur, de la probité, de la droiture ». Quant à lui, le « loyalisme » évoque la « fidélité au régime établi ou à une autorité considérée comme légitime » (*Dictionnaire Larousse*, consulté le 2 juin 2018).

<sup>3856</sup> Pour rappel, les agents du fisc sont soumis au secret professionnel, de même que les avocats et les comptables, susceptibles d'avoir connaissance de faits de fraude fiscale.

<sup>3857</sup> Cette protection doit nécessairement comporter une immunité capable de faire obstacle aux poursuites à l'encontre du travailleur en raison de la violation d'une obligation de secret. Sur la protection établie par la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *supra* nos 922 et s.

des définitions variables et variées. Le constat ne doit malgré tout pas surprendre, spécialement en Belgique, où la notion juridique de dénonciation, vieille de près de 200 ans, n'est toujours pas définie légalement<sup>3858</sup>.

Le phénomène des lanceurs d'alerte rend clairement malaisé l'effort de typologie entrepris. Où le lancement d'alerte se situe-t-il par rapport aux trois conceptions de la dénonciation épinglées? Ressort-il de la dénonciation traditionnelle, de la dénonciation professionnelle ou de la dénonciation d'intérêt public? *Quid* du lanceur d'alerte? En quoi le lanceur d'alerte est-il un dénonciateur particulier?

1036. Les considérations ici livrées permettent malgré tout de confirmer les deux hypothèses de départ tout en les nuanciant.

Premièrement, le « lancement d'alerte » (« *whistleblowing* ») est une forme *institutionnalisée* de dénonciation. Elle admet trois déclinaisons : la dénonciation légale, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d'intérêt public. Il s'ensuit que le lancement d'alerte semble pouvoir ressortir des trois acceptions de la dénonciation, séparément ou conjointement, mais sans s'y confondre totalement<sup>3859</sup>.

Deuxièmement, le lanceur d'alerte est un dénonciateur qui *mérite protection* parce qu'il prend un *risque* en communiquant de *bonne foi* des informations confidentielles en vue de défendre l'*intérêt public*. Il s'inscrit le plus souvent dans un processus de déconfinement progressif d'informations tenues secrètes. Les développements menés tout au long de l'étude conduisent ceci dit à nuancer cette seconde hypothèse qui apparaît vraie à la condition de définir le lanceur d'alerte dans un contexte professionnel. Or une certaine tendance conduit aujourd'hui à étendre la notion de « lanceur d'alerte » en dehors du cadre professionnel. La protection accordée dans ce cadre présente une gradation qui témoigne de toute l'ambivalence qui entoure la notion de lanceur d'alerte.

1037. À l'instar du terme « délation », le terme « lanceur d'alerte » est une arme idéologique<sup>3860</sup>. Elle ne peut donc admettre de définition juridique. Tandis que le mot « délateur » permet de diaboliser l'ennemi, de disqualifier une pratique, appartenant de la sorte moins au discours juridique « qu'au jugement historique ou à la propagande »<sup>3861</sup>, l'expression « lanceur d'alerte » est devenue le fer de lance du mouvement de transparence, de renouveau de la démocratie et de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise débuté durant les années '70 avec les « *Pentagon Papers* » aux États-Unis<sup>3862</sup>. Conscience de notre époque, le lanceur d'alerte

---

<sup>3858</sup> Jamais entré en vigueur, l'article 74 du Code de procédure pénale fournit pourtant une définition juridique de la dénonciation énonçant qu'il s'agit d'une « déclaration signalant l'infraction à l'autorité compétente avec ou sans désignation de l'auteur de l'infraction » (Proposition de loi contenant le Code de procédure pénale, Texte adopté par la Commission de la Justice, *Doc.*, Sén., 2005-2006, n° 3-450/21, p. 31).

<sup>3859</sup> Nous avons par exemple noté que les lanceurs d'alerte ne sont pas les seuls à pouvoir se livrer à une dénonciation d'intérêt public.

<sup>3860</sup> À cet égard, notons que Jean-François Kerléo identifie plusieurs figures idéologiques en vue de comprendre l'idée exprimée par le mot « lanceur d'alerte » (« Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique? Quelles limites?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 26-33).

<sup>3861</sup> J.-F. GAYRAUD, *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995, p. 29.

<sup>3862</sup> En ce sens, voy. not. J.-Ph. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, n° 6, 2014, p. 14. En particulier, l'auteur note que l'incroyable expansion du mécanisme de *whistleblowing* à partir des années '90 dérive « d'un mouvement idéologique puissant et d'ontologie libérale, souvent qualifié d'«

libère la parole face aux pouvoirs publics et privés en vue de défendre l'intérêt général<sup>3863</sup>. Il est sur ce point désormais acquis que l'intérêt général est l'affaire de tous<sup>3864</sup>.

L'organisation d'événements tels que le *Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte* est particulièrement illustratrice de cette dynamique en France, quasi inexistante en Belgique. Le *Salon du livre de lanceuses et lanceurs d'alerte* est un événement annuel qui réunit en France l'ensemble des acteurs qui se mobilisent autour de la problématique de l'alerte : lanceurs d'alerte (étaient notamment présents pour l'édition 2019 : Antoine Deltour, Irène Frachon, Marine Martin, Nicolas Forissier et Anny Duperey), associations de défense (notamment la Maison des Lanceurs d'Alerte), organisations non gouvernementales (entre autres *Transparency International France*), journalistes d'investigation (émanant de médias tels que *Médiapart*, *Disclose*, *Le Média*, *Le Figaro*, etc.), élus politiques (parlementaires européens et français, élus locaux, etc.), chercheurs universitaires, hauts fonctionnaires, mais aussi des avocats fiscalistes, des médecins, etc. intéressés par la problématique au regard de leur pratique quotidienne ou de leur vie privée.

Symbole fort, le lanceur d'alerte est le reflet de la mobilisation citoyenne face aux risques modernes que l'État ne semble plus pouvoir maîtriser<sup>3865</sup>. D'une certaine façon, le lanceur d'alerte évoque dans notre imaginaire collectif la figure héroïque de David, combattant courageusement Goliath, ou de *Robin Hood*, défiant les riches pour protéger les pauvres. Alors que les dénonciateurs semblaient autrefois livrer les plus faibles aux plus forts, les lanceurs d'alerte prennent le risque de défendre les plus faibles contre les plus forts<sup>3866</sup>. Or, le fort ne se manifeste plus nécessairement, à l'ère de la mondialisation et du numérique, dans la figure de

---

*open government* » - que Robert Vaughn lie à la chute de l'Union soviétique - consistant à lier l'idée de démocratie à celle de transparence et de partage équitable de l'information tant dans la sphère politique que dans la sphère économique, notamment dans le but de réduire la corruption et d'assurer un fonctionnement optimal des marchés, tout en valorisant le rôle de la société civile » (p. 14). En ce sens, voy. aussi J.-F. KERLÉO, *op. cit.*, pp. 26-27. Sur les liens entre l'idéologie de la transparence et le droit d'alerter, voy. J. MARCHAND, « Le droit d'alerter, entre transparence et secret », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 2-11.

<sup>3863</sup> En ce sens, voy. not. J.-F. KERLÉO, *ibidem*, pp. 27-28.

<sup>3864</sup> Eu égard au mouvement de démocratie participative et/ou à la démocratisation des TIC, les citoyens se sentent davantage responsables du maintien de l'ordre public. Ils participent volontiers à des reconstitutions de crimes, répondent à des appels à témoins ou expriment leur opinion via les médias sociaux (télévision, radio, Internet ...). Des applications de type « alertez-nous » se servent de ce sentiment pour faciliter l'information des médias. En outre, le contexte de crises, terroriste, sanitaire, environnementale, etc., renforce le besoin de vigilance de la part de tout citoyen.

<sup>3865</sup> Comme nous l'avons noté au début de l'étude (voy. not. *supra* n° 204), plusieurs auteurs, d'horizons divers, émettent la thèse que la promotion de la dénonciation par les personnes privées est le signe d'un État faible qui ne dispose pas de tous les relais nécessaires pour asseoir son autorité, lutter contre ses ennemis et exécuter ses politiques. En ce sens, voy. not. V. MARTIN, « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, p. 139 ; R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, p. 148 ; A. P. DOURADO, « Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 2, pp. 100-101 ; T. BOYER, « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs droit d'alerte », *Management & Avenir*, 2013, n° 62, p. 95 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 47. Notons que la défaillance de l'État face aux risques actuels peut être volontaire en ce qu'elle procède du libéralisme économique sur laquelle notre modèle de société occidentale est fondé (en ce sens, voy. not. R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'Etat (partie 1) », *RPS-TRV*, 2016, n° 6, pp. 674-675).

<sup>3866</sup> J.-P. BRODEUR, « Introduction : la délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (J.-P. BRODEUR & F. JOBARD, dir.), Paris, Autrement, 2005, p. 210.

l'État. Ce schéma d'asymétrie peut être observé dans de nombreux scandales récents, ce qui peut expliquer leur attractivité médiatique<sup>3867</sup>.

## Conclusion du premier titre

1038. À l'origine construite en négatif de la délation, et plus précisément de la dénonciation calomnieuse, la notion juridique de dénonciation a connu une profonde transformation ces dernières à la faveur de la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte.

Plutôt que de voir une rupture dans la saisie par le droit du phénomène de la dénonciation, nous avons pris le parti d'y voir une évolution. La réception juridique du phénomène protéiforme des lanceurs d'alerte est le signe d'une mutation de l'institution traditionnelle de la dénonciation. Nous avons démontré que la notion juridique de dénonciation pouvait s'entendre largement, au XXI<sup>e</sup> siècle, comme le signalement de faits répréhensibles (aux yeux de l'État ou de l'opinion publique) par une personne (physique ou morale), qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir, à une personne investie du pouvoir d'infliger ou de provoquer une sanction (juridique ou sociale)<sup>3868</sup>.

Cette définition permet de tenir compte de la triple extension du prisme de la dénonciation. Sous l'angle de l'objet, tout d'abord, la dénonciation ne se limite plus au registre de la légalité. Il est devenu manifeste que certaines pratiques sont susceptibles de causer un préjudice à la collectivité alors qu'elles ne sont pas illégales<sup>3869</sup>. Ces pratiques sont imputables directement ou indirectement à une organisation. L'élément organisationnel est un élément central dans la définition du *whistleblowing*<sup>3870</sup>. Celui-ci rappelle la raison d'être du *whistleblowing*, né de la nécessité d'établir un contre-pouvoir face à l'État (contexte des « *Pentagon Papers* ») mais aussi face aux multinationales qui concurrencent les États (contexte du capitalisme et de la mondialisation). Sous l'angle de l'auteur ensuite, la dénonciation est devenue le résultat d'une multitude d'auteurs qui ne sont pas simplement témoins d'un fait, mais acteurs d'une politique de vigilance collective. Sous l'angle du récepteur enfin, l'État a perdu son monopole dans la réception de dénonciations. Il est concurrencé par d'autres acteurs en mesure, soit de solutionner le problème dénoncé, soit de l'exposer au grand jour.

1039. Telle que redéfinie, la notion juridique de dénonciation (« *reporting* » en anglais) se prête à trois acceptions : (i) la dénonciation traditionnelle ou légale, à savoir le signalement de faits illégaux, le plus souvent sanctionnés par la loi pénale, auprès des autorités étatiques

---

<sup>3867</sup> Dans l'affaire « *Lux Leaks* », c'est *PricewaterhouseCoopers*, l'un des plus grands cabinets d'audit et de conseil aux entreprises au monde qui est dans le collimateur ; dans l'affaire du « *Mediator* », c'est au tour des laboratoires Servier, un grand groupe pharmaceutique français ; dans l'affaire « *Snowden* », ce sont la NSA, la CIA et le FBI, les trois plus grandes agences gouvernementales américaines, qui sont visées.

<sup>3868</sup> Cette définition présente des affinités avec celle formulée en droit privé par Martine Behar-Touchais (« La dénonciation en droit privé. Propos introductifs » in *La dénonciation en droit privé* (M. BEHAR-TOUCHAIS, dir.), Paris, Economica, 2010, p. 1. L'auteure définit la dénonciation comme « un acte destiné à alerter la communauté, de faits jugés ou ressentis comme répréhensibles ».

<sup>3869</sup> Bien souvent, de telles pratiques « flurtent » avec la légalité. Ce constat bouleverse alors notre rapport à la loi puisqu'il conduit à reconnaître que tout n'est pas blanc ou noir. Une pratique n'est pas légale ou illégale. Il y a une zone grise dont le contrôle requiert une vigilance collective.

<sup>3870</sup> Voy. *supra* nos 241-243.

(« *information* » en anglais) ; (ii) la dénonciation professionnelle, à savoir le signalement de faits répréhensibles, illégaux, immoraux ou injustes, au sein d'une organisation, qu'il s'agisse d'une entreprise ou d'une administration (« *whistleblowing* » en anglais) ; (iii) la dénonciation d'intérêt public, à savoir le signalement, le plus souvent public, de faits qui menacent ou violent l'intérêt public (« *whistleblowing* », « *reporting* » ou « *disclosure* » en anglais).

Le lancement d'alerte accueille ces acceptions sans s'y confondre totalement.

Dans les trois cas, la détection et/ou la poursuite des faits dénoncés ne relève pas des compétences de celui qui se livre à la dénonciation. C'est une caractéristique pointée tant en Europe qu'aux États-Unis<sup>3871</sup>. La dénonciation est en principe libre. La dénonciation obligatoire demeure l'exception. Elle est dans tous les cas spontanée. Enfin, les informations communiquées concernent nécessairement des faits présentés comme répréhensibles. Si tel n'était pas le cas, il s'agirait d'une simple notification ou communication d'informations<sup>3872</sup>.

1040. La notion juridique de « dénonciateur » (« *reporting person* ») peut, quant à elle, être définie comme désignant une personne qui mérite une protection car elle dispose d'un accès privilégié à des informations susceptibles d'intéresser les autorités étatiques voire même le public et qui ne pourraient être révélées autrement. Relents du rejet populaire de la délation, trois critères conditionnent, en Europe et aux États-Unis, le bénéfice d'une protection au « lanceur d'alerte ». Comme le prévoyait déjà le Code justinien, le lanceur d'alerte n'a droit à une protection que s'il a agi de bonne foi<sup>3873</sup>. La tradition chrétienne condamne effectivement le mensonge<sup>3874</sup> au regard du neuvième commandement<sup>3875</sup>. En outre, il faut que la dénonciation porte sur des faits susceptibles de revêtir un intérêt public. Les faits doivent être d'une certaine gravité. Il ne s'agit pas de troubler la paix sociale pour des peccadilles comme le faisaient jadis les Sycophantes<sup>3876</sup>. Enfin, le critère du désintéressement semble encore peser dans la balance en Europe sans que cela ne puisse être justifié par autre chose que des arguments éthiques.

Ayant à l'esprit l'idée évoquée par la figure du lanceur d'alerte, nous avons distingué quatre catégories de dénonciateurs à côté du dénonciateur traditionnel: l'informateur *sensu stricto* (aviseur, indicateur, repent), le lanceur d'alerte civique (dénonciateur légal (témoin et informateur), victime), le lanceur d'alerte *sensu lato* (personne qui gravite autour de l'organisation) et le lanceur d'alerte *sensu stricto* (travailleur). Ces catégories permettent d'ordonner la réalité juridique au regard du phénomène des lanceurs d'alerte. Comme nous l'avons expliqué, il ne nous semble néanmoins pas adéquat de consacrer juridiquement

---

<sup>3871</sup> Voy. not. en ce sens, O. LECLERC, *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017, pp. 20-21.

<sup>3872</sup> Notons que par « notification » le législateur vise parfois le « *whistleblowing* ». Pour un exemple, voy. la « notification de violation » prévue par l'article 73 de la directive n° 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014.

<sup>3873</sup> En ce sens, voy. not. A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 218, n° 3124.

<sup>3874</sup> En ce sens, voy. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, p. 2.

<sup>3875</sup> Le neuvième commandement ne subit pas de modification entre les deux versions proposées par la Bible et la Torah (Exode 20 :2-14 et Deutéronome 5 :6-18).

<sup>3876</sup> Sur la figure du Sycophante, voy. *supra* n° 46.

l'expression « lanceur d'alerte ». À la différence du législateur français, ni le législateur européen ni le législateur belge n'ont d'ailleurs accueilli juridiquement l'expression.

1041. Le tableau suivant permet de synthétiser le processus de reconfiguration progressive des notions juridiques de dénonciation et de dénonciateur à l'aune des enseignements mis en évidence dans les première et deuxième parties de l'étude (modèles).

Époque	Acception	Objet	Auteur	Destinataire	Finalité	Modalité
1830	Dénonciation traditionnelle	Crime ou délit/Attentat contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu  Infractions passées/ en train de se passer  Criminalité non financière	Dénonciateur traditionnel (témoin ou informateur)  Informateur <i>sensu stricto</i>	État	Logique coercitive  Information de la justice et maintien de l'ordre  Exécution de la loi pénale  Protection de valeurs importantes : intégrité physique, sûreté publique, propriété	<u><i>Duty Model &amp; Reward Model</i></u>  Obligation de dénonciation non sanctionnée (BE) ou sanctionnée pénalement (FR)  Récompense (US)
2000	Dénonciation professionnelle	Risques identifiés  Actes illégaux, injustes ou immoraux commis sous le contrôle d'une entreprise	Travailleur vigilant  Lanceur d'alerte <i>sensu stricto</i>  Lanceur d'alerte <i>sensu lato</i>	Organe de gouvernance  Autorité de surveillance	Gestion des risques  Logique préventive	<u><i>Anti-Reprisal Model &amp; Structural Model</i></u>  Établissement de dispositifs de signalement
2010	Dénonciation d'intérêt public	Atteinte ou menace à l'intérêt général	Citoyen vigilant  Lanceur d'alerte <i>civique</i>	Organe de gouvernance, Autorité de surveillance, État, journaliste, parlementaire, ONG, etc.	Défense de l'intérêt général  Vigilance active qui peut influencer sur l'élaboration des politiques (PE) et des lois (PL)	<u><i>Anti-Reprisal Model, Structural Model &amp; Media Model</i></u>  Système intégré: dispositifs de dénonciation + protection

## TITRE II. LA RECONFIGURATION DES LIMITES À LA DÉNONCIATION FISCALE

---

### Introduction

1042. Expression juridique du rejet d'une certaine forme de délation, la répression de la dénonciation mensongère et/ou méchante a traversé les siècles. Comme nous l'avons vu, le dénonciateur qui n'arrive pas à démontrer la véracité de ses allégations supporte le risque, depuis l'Antiquité, de la « réflexion de la peine », dite aussi « peine du talion », c'est-à-dire la soumission du dénonciateur à la peine qui aurait été encourue par la personne dénoncée si la véracité des faits avait été établie<sup>3877</sup>.

La répression pénale de la dénonciation mensongère et/ou méchante s'exprime en droit belge au travers d'une série de délits érigés par les articles 443 et suivants du Code pénal sous le Chapitre V « Des atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » du Titre VIII « Des crimes et des délits contre les personnes » du Livre 2 « Des infractions et de leur répression en particulier » (chapitre 1).

Au regard de la question de recherche, qui est de mettre en évidence la façon dont la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale *reconfigure* les contours et les limites de la dénonciation fiscale, il n'est néanmoins pas nécessaire de revenir en détails sur les dispositions pénales pertinentes. Classiques, elles n'apportent effectivement pas de nouvelle limite à la dénonciation fiscale. Elles semblent en outre d'utilité pratique très limitée. Nous renvoyons à des ouvrages plus spécialisés sur la question<sup>3878</sup>.

1043. Ce qui est inédit et mérite toute notre attention, c'est en revanche l'examen de la dénonciation, définie comme désignant le signalement de faits répréhensibles par une personne qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale, sous l'angle du corpus des droits fondamentaux, et spécialement du droit à la liberté d'expression et du droit à la protection des données à caractère personnel (chapitre 2).

L'examen de la dénonciation sous l'angle des droits fondamentaux confirme l'approche graduelle suggérée dans le titre précédent en termes de protection du dénonciateur. Il permet par ailleurs de justifier des limites posées traditionnellement à la dénonciation sur la base de principes apparemment plus moraux que juridiques.

---

<sup>3877</sup> Voy. *supra* nos 51, 65 et 654.

<sup>3878</sup> Voy. spéc. A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » in *Droit pénal et procédure pénale* (P. CHOME, A. LORENT, F. ROGGEN & J.-P. COLLIN), Suppl. 10, Waterloo, Kluwer, 2005, pp. 9-123 ; P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 748- 809 ; P. LAMBERT, « Diffamation » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, D 130, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-19 ; P. LAMBERT, « Calomnie » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, C 40, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-21.



Au regard de notre question de recherche, nous dirigeons notre attention sur la dénonciation par un lanceur d'alerte *sensu stricto* (travailleur) ou *sensu lato* (personne qui gravite autour d'une organisation publique ou privée). Les autres types de dénonciateurs sont abordés de façon plus accessoire<sup>3879</sup>.

## Chapitre 1. La configuration des limites au regard du rejet de la délation

### Introduction

1044. La Directive sur les lanceurs d'alerte insiste sur la nécessité de décourager les dénonciations malveillantes, abusives ou fantaisistes qui affectent l'efficacité et la crédibilité du système de protection des lanceurs d'alerte et de prévenir les atteintes injustifiées à la réputation des personnes concernées<sup>3880</sup>. Concrètement, elle attend des États membres qu'ils prévoient « des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives applicables aux auteurs de signalement lorsqu'il est établi qu'ils ont sciemment signalé ou divulgué publiquement de fausses informations »<sup>3881</sup>.

Le fait de prévoir des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives afin de décourager les dénonciations malveillantes et abusives a pu paraître redondant avec les dispositions déjà contenues en droit national<sup>3882</sup>. Cette disposition a cependant été maintenue dans le texte final de la directive. Les sanctions attendues par le législateur européen ne sont pas uniquement pénales. Elles peuvent aussi revêtir une forme civile ou administrative<sup>3883</sup>.

1045. Le droit pénal belge incrimine la dénonciation malveillante et abusive au titre de la dénonciation calomnieuse (section 1). Elle sanctionne également l'exercice abusif de la liberté d'expression (section 2). Ces infractions ont cependant une incidence pratique limitée en cas de dénonciation, spécialement fiscale (section 3).

### Section 1. Le délit de dénonciation calomnieuse

1046. La dénonciation d'un acte répréhensible auprès d'un officier public devient criminelle, ou plus précisément calomnieuse, et partant, punissable, « lorsqu'elle est faite pour servir, non les intérêts de la justice, mais les haines et les passions de son auteur; lorsqu'au lieu d'aider aux

---

<sup>3879</sup> Pour rappel, nous avons défini le dénonciateur comme une personne qui mérite une protection car elle dispose d'un accès privilégié à des informations susceptibles d'intéresser l'employeur, l'autorité étatique et/ou le public et qui ne pourraient être révélées autrement. Sur cette définition, voy. *supra* n° 1040.

<sup>3880</sup> Considérants n°s 32 et 102 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi l'Exposé des motifs de la proposition de directive du 23 avril 2018, p. 15.

<sup>3881</sup> Article 23, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3882</sup> Projet de résolution législative du 26 novembre 2018, Exposé des motifs, p. 147.

<sup>3883</sup> Considérant n° 102 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

recherches judiciaires en révélant un acte coupable et vrai, elle a pour but de les égarer en imputant à un tiers un acte mensonger »<sup>3884</sup>.

Effectuée auprès d'une autorité capable de poursuivre les faits dénoncés, la dénonciation calomnieuse procède d'un exercice abusif de la liberté d'expression particulièrement grave puisqu'elle peut mener à des poursuites et des sanctions injustifiées à l'égard d'une personne innocente. Elle cause à la fois un préjudice à la personne abusivement dénoncée et mobilise inutilement l'appareil étatique<sup>3885</sup>.

Ceci explique que la dénonciation méchante et mensongère effectuée auprès d'une autorité soit réprimée depuis le droit romain<sup>3886</sup>. Le Code pénal de 1810, dont le Code pénal belge s'inspire, érigeait déjà la dénonciation calomnieuse en délit<sup>3887</sup>.

1047. Le premier et le deuxième alinéa de l'article 445 du Code pénal établissent l'infraction de dénonciation calomnieuse en ces termes:

« Sera puni d'un emprisonnement de quinze jours à six mois et d'une amende de cinquante euros à mille euros ;

Celui qui aura fait par écrit à l'autorité une dénonciation calomnieuse. »

La rédaction de l'article 445, alinéa 2, du Code pénal est pour le moins laconique.

La doctrine et la jurisprudence s'accordent unanimement à dire que la « dénonciation calomnieuse est l'imputation méchante<sup>3888</sup> et spontanée, dans un écrit remis à une autorité quelconque, d'un fait qui pourrait causer préjudice à la personne visée »<sup>3889</sup>. La définition est empruntée au professeur de Nauw<sup>3890</sup>. La dénonciation calomnieuse suppose donc la réunion de six conditions : (i) l'existence d'une dénonciation, plus précisément (ii) d'un écrit (iii) remis à l'autorité et (iv) susceptible de causer un préjudice étant entendu que (v) l'écrit est faux et (vi)

---

<sup>3884</sup> A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 209, n° 3099.

<sup>3885</sup> En ce sens, voy. not. P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse » in *Postal Mémorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, D 70, octobre 2018, p. 1 ; A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » in *Droit pénal et procédure pénale* (P. CHOME, A. LORENT, F. ROGGEN & J.-P. COLLIN), Suppl. 10, Waterloo, Kluwer, 2005, p. 96.

<sup>3886</sup> En ce sens, voy. not. A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » in *Droit pénal et procédure pénale* (P. CHOME, A. LORENT, F. ROGGEN & J.-P. COLLIN), Suppl. 10, Waterloo, Kluwer, 2005, p. 95. Le droit romain distinguait trois types de dénonciation : « la dénonciation calomnieuse (fausse dénonciation portée de mauvaise foi), la dénonciation téméraire (accuser à la légère une personne en révélant des faits qu'on connaît mal et qui s'avèrent inexacts) et la dénonciation fondée sur une juste erreur (ne supposant ni intention coupable ni faute imputable) » (A. DESRAMEAUX, « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *R.E.I.D.F.*, 2018, n° 1, p. 66, note 61). Voy. aussi L. DRON, *De la dénonciation calomnieuse*, thèse en droit, Université de Paris, 1946, p. 6)

<sup>3887</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 96.

<sup>3888</sup> Il est parfois écrit qu'elle est « malveillante ». En ce sens, voy. not. Civ. Flandre orientale (div. Gand), 16 juin 2014, *R.A.B.G.*, 2019, p. 359. Notons que c'est ce qualificatif qui a été retenu dans la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3889</sup> Voy. not. Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 15 avril 2015, *Arr. Cass.*, 2015, 2015, p. 993 ; *Pas.*, 2015, p. 954 ; *T. Strafr.*, 2015, p. 248. Voy. aussi P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes. Section 2. – La dénonciation calomnieuse à l'autorité » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, p. 788.

<sup>3890</sup> A. DE NAUW, *Initiation au droit pénal spécial*, 1<sup>ère</sup> éd., Bruxelles, Story-Scientia, 1987, p. 273.

produit avec une intention méchante<sup>3891</sup>. Ces six conditions visent à démontrer l'existence d'une dénonciation régulière présentant un caractère calomnieux.

1° – L'existence d'une dénonciation

1048. La dénonciation calomnieuse est avant toute chose une dénonciation.

Le signalement doit donc être *spontané*<sup>3892</sup>. Le dénonciateur doit avoir « volontairement et de sa propre initiative, fait une déclaration sans contrainte »<sup>3893</sup>. Il n'est en revanche pas requis qu'elle soit *libre*. La circonstance que la dénonciation intervienne sur la base d'une obligation (dénonciation civile ou dénonciation officielle) importe peu du moment qu'elle a été formulée spontanément<sup>3894</sup>. Comme le note Jean Servais Guillaume Nypels, l'article 29 du Code d'instruction criminelle n'a pas pour effet de permettre à un fonctionnaire de dénoncer fausement et méchamment<sup>3895</sup>. La dénonciation obligatoire n'exonère pas de toute responsabilité à l'égard de la personne dénoncée. La Cour de cassation a ainsi considéré qu'une dénonciation peut constituer la dénonciation calomnieuse prévue par l'article 445 du Code pénal même lorsqu'elle n'est que partiellement fausse<sup>3896</sup>. Il en est de même de l'article 30 du Code d'instruction criminelle s'agissant du témoin d'une infraction grave, mais aussi des obligations spécifiques de dénonciation fiscale. Ainsi, il est permis de penser que la dénonciation de soupçons de blanchiment ou de dispositifs transfrontières potentiellement abusifs engage la responsabilité pénale de son auteur du chef de dénonciation calomnieuse si les conditions d'application de l'article 445, alinéa 2, du Code pénal sont remplies<sup>3897</sup>.

---

<sup>3891</sup> Sur ces conditions, voy. not. A. DE NAUW & F. KUTY, *Manuel de droit pénal spécial*, Malines, Wolters Kluwer, 2018, p. 609 ; A. CHAUEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 219, n° 3127 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, pp. 4-29 ; F. ROGGEN, « Les particularités procédurales du jugement du délit de dénonciation calomnieuse » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (A. ALEN, F. DAOUT, P. NIHOUL, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 1207 ; F. JONGEN & A. STROWEL, « Section 5. - Droit à l'honneur et à la réputation » in *Droit des médias et de la communication. Presse, audiovisuel et Internet. Droit européen et belge* (F. JONGEN & A. STROWEL, avec la coll. d'E. CRUYSMANS), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 466 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 789. Sur les éléments constitutifs du délit de dénonciation calomnieuse, voy. spéc. A. LORENT, *op. cit.*, pp. 99-115.

<sup>3892</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 24 novembre 2009, *Arr. Cass.*, 2009, p. 2793 ; *Pas.*, 2009, p. 2765 ; Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 20 septembre 2011, *Arr. Cass.*, 2011, p. 1852 ; *Pas.*, 2011, p. 2003 ; Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 3 octobre 2017, R.G. n° P.17.0477.N, disponible sur [www.jura.be](http://www.jura.be). Voy. aussi A. CHAUEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 209, n° 3100 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 100 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, pp. 7-8 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1208 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 789.

<sup>3893</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 3 octobre 2017, R.G. n° P.17.0477.N, disponible sur [www.jura.be](http://www.jura.be) ; Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 24 novembre 2009, *Arr. Cass.*, 2009, p. 2793 ; *Pas.*, 2009, p. 2765.

<sup>3894</sup> En ce sens, voy. P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 790 ; A. LORENT, *op. cit.*, pp. 99-100 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 35. Voy. aussi F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1210.

<sup>3895</sup> J.-S.-G. NYPELS & J. SERVAIS, *Le Code pénal belge interprété, principalement au point de vue de la pratique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant, 1938, pp. 228-229. En ce sens, Henri D. Bosly note également que le dénonciateur officiel qui dénonce à la légère de simples soupçons engage sa responsabilité civile ainsi que sa responsabilité pénale si les conditions d'application de l'article 445, alinéa 2, du Code pénal sont remplies (« Droit pénal en rapport avec la pratique notariale », *Rép. not.*, Tome XVII : Le droit pénal – Livre 1, Bruxelles, Larcier, 2014, n° 786).

<sup>3896</sup> Cass., 4 novembre 1975, R.G. n° F-19751104-3, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

<sup>3897</sup> En ce sens, voy., s'agissant de l'obligation de déclaration de soupçons de blanchiment, T. RADAR, « La loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et les difficultés qu'elle suscite sur le plan de la répression du blanchiment », *Rev. dr. pén. entr.*, 2013, n° 4, p. 10.

En revanche, « le fonctionnaire qui se borne à porter à la connaissance de son supérieur hiérarchique un incident dont il avait le devoir de l'informer »<sup>3898</sup> ne tombe pas sous le coup de la loi pénale, pas davantage que le tiers qui répond à une demande de renseignements de la part du fisc. Dans le premier cas, le dénonciateur officiel n'a pas agi de façon méchante et mensongère ; dans le second cas, le dénonciateur professionnel n'a pas agi de façon spontanée.

Il est en outre admis que la dénonciation qui s'apparente à un moyen de défense n'est pas spontanée puisqu'elle vise à réagir à des allégations<sup>3899</sup>. Il en découle que l'exigence de spontanéité vise à faciliter la recherche des infractions – puisqu'elle évite d'inquiéter celui qui répond aux questions posées par les autorités de poursuite – et à protéger le respect des droits de la défense de celui qui accuse un tiers d'avoir commis les faits qu'on lui reproche<sup>3900</sup>.

1049. La notion de dénonciation suppose encore que le signalement émane d'une personne qui n'a *a priori* aucun mandat particulier, ni pour identifier ou détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter et qu'il vise à *obtenir une action* de la part de l'autorité saisie, pas une simple vérification<sup>3901</sup>. Il en découle que la dénonciation doit porter sur une personne identifiée ou identifiable<sup>3902</sup>.

Telle qu'entendue à l'article 445, alinéa 2, du Code pénal, la dénonciation a cependant un sens plus large qu'au sens traditionnel dès lors qu'elle ne doit pas obligatoirement porter sur des faits prévus et réprimés par une loi pénale<sup>3903</sup>. Ils doivent cependant être suffisamment précis. L'imputation doit en effet être caractérisée<sup>3904</sup>. Aussi, elle peut être adressée à toute autorité quelconque<sup>3905</sup>. Il n'est pas requis que l'autorité soit elle-même compétente pour poursuivre les faits et/ou infliger une sanction<sup>3906</sup> puisqu'elle est pénalement tenue de transmettre les faits à l'autorité compétente<sup>3907</sup>. Enfin, il n'est pas nécessaire que les faits dénoncés soient inconnus<sup>3908</sup>.

## 2° – La remise d'un écrit aux autorités

1050. Les deux conditions de forme visent à établir l'existence d'une dénonciation régulière.

---

<sup>3898</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 101 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 8 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 789. Pour une illustration, voy. Cass. fr. (crim.), 3 mai 2000, *Gaz. Pal.*, 2000, p. 2500 ; *J.C.P.*, 2000, IV, p. 2650.

<sup>3899</sup> Corr. Bruges (16<sup>e</sup> ch.) 25 septembre 2002, *T.G.R. - T.W.V.R.* 2005, liv. 3, p. 223. Ceci implique l'existence d'un lien de causalité entre les faits reprochés et la dénonciation (voy. not. A. LORENT, *op. cit.*, p. 101 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, pp. 8-10 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 789).

<sup>3900</sup> En ce sens, voy. not. A. LORENT, *op. cit.*, p. 101 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1209 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 8 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 789.

<sup>3901</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *op. cit.*, p. 211, n° 3103 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 100.

<sup>3902</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 100 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 29.

<sup>3903</sup> *Les Nouvelles, Droit pénal*, Tome IV, n° 7449 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 99 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 7.

<sup>3904</sup> F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1211 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 114.

<sup>3905</sup> En ce sens, voy. not. P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 792 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 109.

<sup>3906</sup> Bruxelles, 17 juin 1908, *Rev. dr. pén.*, 1909, p. 165.

<sup>3907</sup> En ce sens, voy. not. J.-S.-G. NYPELS & J. SERVAIS, *op. cit.*, p. 235 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1210 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 793.

<sup>3908</sup> Cass. fr., crim., 9 février 1950, *D.*, 1950, p. 265 ; *J.C.P.*, 1950, II, p. 5400.

L'exigence d'un écrit suppose que la dénonciation ait été réfléchie<sup>3909</sup>. Aucune autre exigence de forme n'est prescrite : l'écrit peut être manuscrit ou imprimé<sup>3910</sup>. La dénonciation peut avoir été rédigée par le dénonciateur lui-même ou par un mandataire qui a agi suivant les instructions de ce dernier, notamment un avocat ou un policier<sup>3911</sup>. Il suffit que le dénonciateur ait voulu se porter dénonciateur, se comporter comme tel<sup>3912</sup>.

Que la dénonciation soit anonyme ou secrète ne fait pas obstacle au déclenchement de poursuites pour dénonciation calomnieuse du moment qu'il soit possible d'identifier le dénonciateur<sup>3913</sup>.

L'imputation doit enfin être caractérisée : un simple soupçon ne suffit pas, il faut des faits suffisamment graves<sup>3914</sup>. Ceci étant, on s'accorde à sanctionner en tant que dénonciation calomnieuse le cas dans lequel le dénonciateur use d'artifices pour maquiller l'affirmation d'un fait en un simple soupçon<sup>3915</sup>.

### 3° Le caractère calomnieux

1051. Les trois conditions de fond servent, quant à elles, à établir le caractère proprement dit « calomnieux » de la dénonciation<sup>3916</sup>. Celui-ci procède de l'existence d'un préjudice potentiel, de la fausseté des faits imputés et de l'intention méchante.

Le dénonciateur doit tout d'abord imputer des faits qui, s'ils étaient prouvés, seraient de nature à porter préjudice à la personne dénoncée. Cela suppose de prouver l'existence d'un préjudice. Celui-ci peut être simplement potentiel<sup>3917</sup>. À la différence du délit de calomnie, le délit de dénonciation calomnieuse ne requiert pas nécessairement une atteinte à l'honneur ou à la réputation<sup>3918</sup>. Si la personne dénoncée est un particulier, le préjudice peut résider dans le déclenchement de poursuites judiciaires ; s'il s'agit d'un fonctionnaire, il peut résider dans une sanction administrative ou disciplinaire<sup>3919</sup>.

Si l'on applique ces considérations à la problématique de la dénonciation fiscale par un lanceur d'alerte, on constate que les trois catégories de faits fiscaux répréhensibles identifiés (fait fiscal frauduleux, abusif ou dommageable) représentent des allégations de nature à porter préjudice à

---

<sup>3909</sup> J.-S.-G. NYPELS & J. SERVAIS, *op. cit.*, p. 229. En ce sens, voy. aussi A. LORENT, *op. cit.*, p. 107 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 4 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1210 ; M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, *op. cit.*, p. 792.

<sup>3910</sup> J.-S.-G. NYPELS, *Législation criminelle de la Belgique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant-Christophe, 1867-1870, p. 268, n° 163 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 792 ; P. LAMBERT, *ibidem*, p. 5.

<sup>3911</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 100 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1210 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 28. Notons que « l'avocat qui n'agit pas uniquement dans le cadre strict de la défense de son client, adopte une attitude constitutive le cas échéant d'une charge dans le cadre d'une dénonciation calomnieuse » (Corr. Bruxelles (ch. cons.), 22 mai 2001, *Journ. proc.*, 2001, liv. 417, p. 27).

<sup>3912</sup> Liège (m. acc.), 2 décembre 1948, *Jur. Liège*, 1948-1949, p. 154. Voy. aussi A. LORENT, *op. cit.*, p. 107.

<sup>3913</sup> F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1209 ; A. LORENT, *op. cit.*, pp. 108-109.

<sup>3914</sup> Bruxelles, 11 octobre 1967, *J.T.*, 1967, p. 630. Voy. aussi F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1211 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 12.

<sup>3915</sup> P. LAMBERT, *ibidem*, p. 12.

<sup>3916</sup> A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 215, n° 3110.

<sup>3917</sup> Cass., 29 octobre 1917, *Pas.*, 1918, I, p. 123.

<sup>3918</sup> F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1207 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 2.

<sup>3919</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 114 ; P. LAMBERT, *ibidem*, pp. 12-13.

la personne dénoncée. Les deux premières catégories de faits peuvent donner lieu à des poursuites administratives ou judiciaires, la première catégorie peut même déclencher des poursuites pénales. La troisième catégorie peut, quant à elle, porter atteinte à la réputation de la personne dénoncée et provoquer des sanctions économiques de la part du marché. Mais encore faut-il que les autres conditions d'application de l'article 445, alinéa 2, du Code pénal puissent être réunies, ce qui n'est pas évident.

1052. La fausseté des faits doit ensuite être établie par l'autorité compétente<sup>3920</sup>. L'autorité compétente est « tout organe habilité à ouvrir, ordonner ou intenter une instruction ou des poursuites à l'encontre de la personne dénoncée »<sup>3921</sup>. S'il s'agit de faits de nature pénale, la fausseté doit être établie par la décision définitive (acquiescement ou non-lieu) d'un magistrat. S'il s'agit de faits de nature disciplinaire, elle doit être établie par l'autorité habilitée à infliger les sanctions éventuelles<sup>3922</sup>. Dans tous les cas, c'est la nature des faits qui détermine l'autorité compétente<sup>3923</sup>. Ce n'est donc pas à l'autorité saisie de la poursuite en dénonciation calomnieuse de statuer sur la véracité ou la fausseté des faits dénoncés<sup>3924</sup>, la personne dénoncée bénéficiant de la présomption d'innocence<sup>3925</sup>.

Que les faits soient faux ne signifie pas qu'ils sont illusoires. Cela signifie qu'ils ne peuvent pas être imputés à la personne dénoncée ou qu'ils ne peuvent pas être prouvés, soit que la loi n'admet pas la preuve, soit que la preuve légale n'est pas rapportée<sup>3926</sup>. À l'inverse, que les faits soient faux n'est pas suffisant. Il est requis que leur fausseté soit établie par l'autorité compétente. Comme le souligne à juste titre Alain Lorent, la « dénonciation est un acte licite si les faits dénoncés sont vrais et, si ces faits sont faux, elle n'est punissable qu'autant que leur fausseté a été préalablement déclarée par l'autorité compétente, si les autres éléments constitutifs du délit sont réunis »<sup>3927</sup>.

1053. Enfin, le délit de dénonciation calomnieuse suppose, comme le délit de calomnie dont il s'inspire, que les faits aient été faussement imputés avec une intention méchante (dol spécial)<sup>3928</sup>. Il faut démontrer que le dénonciateur avait connaissance de la fausseté du fait dénoncé<sup>3929</sup>, de la circonstance que la dénonciation n'avait aucune chance d'aboutir<sup>3930</sup> ou

---

<sup>3920</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 15 avril 2015, *Arr. Cass.*, 2015, 2015, p. 993 ; *Pas.*, 2015, p. 954 ; *T. Strafr.*, 2015, p. 248.

<sup>3921</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 20 mai 2014, *Arr. Cass.*, 2014, p. 1256 ; *Pas.*, 2014, p. 1241 ; *R.W.*, 2014-15, p. 1462 (sommaire).

<sup>3922</sup> Cass., 15 mai 1991, *Arr. Cass.*, 1990-91, p. 918 ; *Bull.*, 1991, p. 805 ; *Pas.*, 1991, I, p. 805 ; *Rev. dr. pén.*, 1991, p. 834.

<sup>3923</sup> P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, pp. 19-23.

<sup>3924</sup> Cass., 15 mai 1991, *Arr. Cass.*, 1990-91, p. 918 ; *Bull.*, 1991, p. 805 ; *Pas.*, 1991, I, p. 805 ; *Rev. dr. pén.*, 1991, p. 834.

<sup>3925</sup> Sur les aspects procéduraux du délit de dénonciation calomnieuse, voy. not. F. ROGGEN, « Les particularités procédurales du jugement du délit de dénonciation calomnieuse » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (A. ALEN, F. DAOUT, P. NIHOUL, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 1212-1222 ; A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes », *Rev. dr. pén. et proc. pén.*, 2005, pp. 115-120.

<sup>3926</sup> Cass., 24 juin 1940, *Pas.*, 1940, I, p. 176 ; Cass., 30 mars 1953, *Pas.*, 1953, I, p. 588.

<sup>3927</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 104.

<sup>3928</sup> Cass., 19 juin 1991, *Pas.*, 1991, I, p. 913. Voy. aussi A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 218, n° 3122 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1210 ; A. LORENT, *op. cit.*, p. 111 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 24 ; P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 793.

<sup>3929</sup> H. DONNEDIEU DE VABRES, *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947, p. 79, note 3 ; A. CHAUVEAU & F. HÉLIE, *Ibidem*, p. 218, n° 3122.

<sup>3930</sup> Corr. Gand, 17 novembre 1997, *T.G.R.*, 1998, p. 97.

n'avait aucune raison valable de croire en la véracité des faits dénoncés<sup>3931</sup>, le tout au moment du signalement. Le délit de dénonciation calomnieuse est en effet une infraction instantanée<sup>3932</sup>.

De la sorte, le droit belge reconnaît implicitement que la dénonciation « faite dans une intention louable » n'est pas réprimée pénalement<sup>3933</sup>. En effet, on estime depuis le droit justinien que la dénonciation est justifiée toutes les fois où le dénonciateur bénéficiait d'une cause légitime pour intenter son action. Le dénonciateur ne peut être considéré comme de mauvaise foi, même si les faits se sont avérés faux, s'il peut démontrer qu'il a légitimement pu croire dans la véracité des faits dénoncés, qu'il peut démontrer avoir agi d'après une juste cause<sup>3934</sup>.

La doctrine majoritaire considère que l'intention méchante ne se présume pas<sup>3935</sup>. Elle tire cependant de la fausseté des faits une présomption de mauvaise foi du dénonciateur<sup>3936</sup>. Une telle présomption peut se placer en porte-à-faux des principes dégagés actuellement en matière de *whistleblowing*. L'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe a effectivement proposé d'établir à l'inverse une présomption de bonne foi selon laquelle tout lanceur d'alerte « doit être considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectifs illicites ou contraires à l'éthique »<sup>3937</sup>. Une telle position est d'ailleurs plus respectueuse du principe de la présomption d'innocence.

## Section 2. Les autres délits qui sanctionnent la dénonciation méchante et mensongère

1054. À côté de la dénonciation calomnieuse, le Code pénal belge sanctionne également les cas où la liberté d'expression est exercée de façon abusive dans le but de nuire à autrui.

Nous distinguons brièvement dans les lignes qui suivent les différentes infractions et renvoyons, pour le surplus, à des ouvrages plus spécialisés<sup>3938</sup>.

---

<sup>3931</sup> Bruxelles, 11 octobre 1967, *J.T.*, 1967, p. 630 ; Cass., 19 juin 1991, *J.L.M.B.*, 1992, p. 503. La jurisprudence française est à cet égard plus stricte puisqu'elle exige que le dénonciateur ait au moins eu une connaissance partielle de la fausseté des faits au moment du signalement (voy. P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 24, note 2).

<sup>3932</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 113 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 27 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1212.

<sup>3933</sup> P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 25. En ce sens, voy. aussi J.-S.-G. NYPELS, *Législation criminelle de la Belgique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant-Christophe, 1867-1870, p. 568, n° 86.

<sup>3934</sup> Nous avons indiqué que la Directive sur les lanceurs d'alerte intégrait ces enseignements dans la signification conférée à l'exigence de bonne foi (voy. l'article 6, § 1<sup>er</sup>, a), de la directive précitée).

<sup>3935</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 111 ; F. ROGGEN, *op. cit.*, p. 1211.

<sup>3936</sup> En ce sens, voy. not. A. LORENT, *Ibidem*, p. 112 ; P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 25. Voy. aussi A. CHAUVÉAU & F. HÉLIE, *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865, p. 218, n°s 3123-3124.

<sup>3937</sup> Résolution 1729 (2010), « Protection des « donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance, point 6.2.4. Cette présomption a été reprise dans la proposition de directive du 23 avril 2018, considérant n° 60.

<sup>3938</sup> Pour un exposé détaillé de ces infractions, voy. not. A. LORENT, « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » in *Droit pénal et procédure pénale* (P. CHOME, A. LORENT, F. ROGGEN & J.-P. COLLIN), Suppl. 10, Waterloo, Kluwer, 2005, pp. 9-123 ; P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 752-809 ; P. LAMBERT,

1055. L'article 443, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code pénal incrimine celui qui :

« a méchamment imputé à une personne un fait précis qui est de nature à porter atteinte à l'honneur de cette personne ou à l'exposer au mépris public, et dont la preuve légale n'est pas rapportée, est coupable de *calomnie* lorsque la loi admet la preuve du fait imputé, et de *diffamation* lorsque la loi n'admet pas cette preuve (nous soulignons) »<sup>3939</sup>.

La diffamation et la calomnie requièrent, à l'instar de la dénonciation calomnieuse, une imputation méchante<sup>3940</sup>. Le dol général ne suffit pas, un dol spécial (« *animus injurandi* ») est requis<sup>3941</sup>. De même, il n'est pas nécessaire que le dénonciateur ait connaissance de la fausseté des allégations au moment du signalement. Il suffit que le dénonciateur ait eu « des raisons de douter de la vérité des faits ou de la possibilité d'en apporter la preuve »<sup>3942</sup>. En revanche, la jurisprudence admet qu'un langage plus virulent soit utilisé lors d'un débat sur des thèmes de société brûlants, sans qu'il n'en résulte une intention méchante de diffamer ou de calomnier<sup>3943</sup>.

1056. À la différence de la dénonciation calomnieuse, la diffamation et la calomnie supposent néanmoins l'imputation d'un fait précis à une personne physique ou morale identifiée ou identifiable<sup>3944</sup>. Une affirmation générale ne constitue pas un fait précis<sup>3945</sup>, de même qu'un jugement de valeur dont l'exactitude est indémontrable<sup>3946</sup>. Des expressions vagues peuvent tout au plus constituer des injures<sup>3947</sup>. En outre, le fait doit être de nature à porter atteinte à l'honneur de la personne dénoncée ou à l'exposer au mépris public. Un préjudice quelconque ne suffit pas.

Au regard des considérations émises dans la première partie de l'étude, on peut penser que le fait d'alléguer qu'une entreprise ou une personnalité publique se livre à comportements frauduleux ou abusifs ou ne paie pas sa juste part d'impôts est susceptible de l'exposer au mépris public. Reste à voir si de telles allégations sont assez précises au sens de l'article 443 du Code pénal.

Enfin, la diffamation et la calomnie ne peuvent être établies que si l'imputation revêt une certaine publicité conformément à l'article 444 du Code pénal. Celle-ci est facilement admise

---

« Diffamation » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, D 130, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-19 ; P. LAMBERT, « Calomnie » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, C 40, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-21.

<sup>3939</sup> Compte tenu de l'objet qui nous occupe, il y a lieu de noter que l'article 443, alinéa 2, du Code pénal envisage explicitement l'hypothèse de la diffamation ou de la calomnie intervenant dans le contexte de la répression de la collaboration survenue après la guerre.

<sup>3940</sup> F. JONGEN & A. STROWEL, « Section 5. - Droit à l'honneur et à la réputation » in *Droit des médias et de la communication. Presse, audiovisuel et Internet. Droit européen et belge* (F. JONGEN & A. STROWEL, avec la coll. d'E. CRUYSMANS), Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 455.

<sup>3941</sup> Corr. Marche-en-Famenne, 6 mai 1992, *J.L.M.B.* 1993, p. 1066.

<sup>3942</sup> Cass., 19 juin 1991, *Pas.*, 1991, I, p. 913.

<sup>3943</sup> Corr. Anvers (8<sup>e</sup> k.) n° 5017, 6 novembre 2008, *A. & M.*, 2009, liv. 1-2, p. 176; *Juristenkrant*, 2009, note de D. Voorhoof, liv. 189, p. 5. En décider autrement risquerait de porter atteinte au droit à la liberté d'expression qui, comme nous le verrons, protège non seulement les « informations » ou « idées » « accueillies avec faveur ou considérées comme inoffensives ou indifférentes, mais aussi [...] celles qui heurtent, choquent ou inquiètent l'État ou une fraction quelconque de la population » (Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, § 49).

<sup>3944</sup> F. JONGEN & A. STROWEL, *op. cit.*, pp. 458-459.

<sup>3945</sup> Cass. (2<sup>e</sup> ch.), 2 mai 2001, *A. & M.*, 2002, liv. 2, p. 162 ; *Pas.*, 2001, p. 755.

<sup>3946</sup> Bruxelles (m. acc.), 29 octobre 2014, *J.T.*, 2015, p. 381.

<sup>3947</sup> Gand (10<sup>e</sup> ch.), 24 février 2011, *T.G.R. - T.W.V.R.*, 2012, liv. 2, p. 138.



dans notre société où les technologies de l'information et de la communication donnent un caractère public à des faits qui autrefois seraient ressortis à la sphère intime.

1057. La diffamation et la calomnie se distinguent sur le plan de l'administration de la preuve : il y a diffamation lorsque la loi n'admet pas la preuve du fait imputé et calomnie lorsque que la loi admet la preuve du fait imputé mais que le dénonciateur n'est pas en mesure de prouver la véracité de ses allégations<sup>3948</sup>. Lorsque les faits ressortent de la vie privée, la preuve ne peut être rapportée qu'au travers d'un jugement ou d'un acte authentique conformément à l'article 447, alinéa 2, du Code pénal<sup>3949</sup>. Il s'ensuit que l'imputation méchante d'un fait précis est toujours pénalement répréhensible en cas de diffamation, que l'affirmation exprimée ait été ou non correcte, dès lors que la loi ne permet pas d'en démontrer la véracité.

Par exemple, le fait de déclarer publiquement que telle banque ou tel cabinet de conseil participe à des faits de fraude fiscale ou d'évasion fiscale agressive pourrait être condamné au titre de la calomnie dès lors que la loi admet la preuve de ces faits et que de telles accusations sont susceptibles d'exposer au mépris public les personnes dénoncées. Le fait de déclarer publiquement que telle entreprise n'a pas adopté de stratégie fiscale responsable ressort, en revanche, de la diffamation dès lors que la loi n'admet pas de preuve quant à de telles allégations qui ont trait à la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise. Suivant leur degré de précision, de telles allégations pourraient également être qualifiées d'injures.

Dans le premier cas, la Directive sur les lanceurs d'alerte pourrait cependant faire échec aux poursuites pénales si le dénonciateur arrive à prouver qu'il a raisonnablement pu croire se trouver dans les conditions d'application de la directive et a respecté les conditions en vue de bénéficier de l'exonération de responsabilité.

Dans le second cas, la jurisprudence *Guja* semble seule à même de faire obstacle aux éventuelles poursuites pénales sauf à démontrer, au regard de l'article 443 du Code pénal, que de telles allégations ne sont pas suffisamment précises.

1058. Si les faits imputés ne sont pas précis, il peut encore y avoir injure-délit<sup>3950</sup>. Ce qui distingue l'injure de la calomnie et de la diffamation, c'est effectivement « l'absence de précision dans l'imputation. Calomnier, diffamer, c'est imputer à quelqu'un un fait précis, déterminé, de nature à porter atteinte à son honneur ; injurier c'est offenser une personne par des actes ou des expressions plus ou moins vagues qui, dans l'opinion commune, portent atteinte à l'honneur, à la considération »<sup>3951</sup>.

---

<sup>3948</sup> F. JONGEN & A. STROWEL, *op. cit.*, p. 463.

<sup>3949</sup> Civ. Courtrai (7<sup>e</sup> ch.), 27 octobre 2009, *A. & M.*, 2010, liv. 2, p. 216, note D. Voorhoof.; err. *A. & M.*, 2011, liv. 4-5, p. 423. Sur les autres modes de preuves repris à l'article 447 du Code pénal, voy. not. F. JONGEN & A. STROWEL, *Ibidem*, pp. 464-465.

<sup>3950</sup> J.-S.-G. NYPELS, *Législation criminelle de la Belgique*, Tome III, p. 605, n° 1.

<sup>3951</sup> P. MAGNIEN, « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (M.-A. BEERNAERT, H.-D. BOSLY, C. CLESSE, e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, p. 798. Sur l'injure-délit, voy. aussi A. DE NAUW & F. KUTY, *Manuel de droit pénal spécial*, Kluwer, Waterloo, 2014, pp. 557-562, n°s 845-849.

L'article 448 du Code pénal opère une distinction en fonction du contexte dans lequel le comportement injurieux se produit : le premier alinéa vise le contexte des faits<sup>3952</sup>, des écrits, des images ou des emblèmes tandis que le second alinéa concerne le contexte des paroles.

Par contraste avec la diffamation et la calomnie, l'injure porte sur un jugement de valeur au sujet d'une personne déterminée. Il peut s'agir d'une personne physique ou d'une personne morale<sup>3953</sup>. Dans le premier cas, il peut s'agir d'un particulier ou d'un fonctionnaire public<sup>3954</sup> ; dans le second cas, il doit s'agir d'une personne dépositaire de l'autorité ou de la force publique, ou ayant un caractère public.

Par contre, tout comme la diffamation et de la calomnie, l'article 448 du Code pénal suppose un dol spécial, en l'occurrence, l'intention d'offenser<sup>3955</sup>, dans les conditions de publicité mentionnées à l'article 444 du Code pénal.

1059. Enfin, l'article 449 du Code pénal sanctionne la divulgation méchante en ces termes :

« Lorsqu'il existe au moment du délit une preuve légale des faits imputés, s'il est établi que le prévenu a fait l'imputation sans aucun motif d'intérêt public ou privé et dans l'unique but de nuire, il sera puni, comme coupable de divulgation méchante, d'un emprisonnement de huit jours à deux mois et d'une amende de vingt-six euros à quatre cents euros, ou d'une de ces peines seulement ».

La divulgation méchante se distingue de la diffamation et de la calomnie en ce qu'elle concerne des faits dont la véracité a été démontrée mais qui ont été imputés avec la seule intention de nuire<sup>3956</sup>. La *ratio legis* de l'article 449 du Code pénal rappelle celle du droit à l'oubli consacré plus récemment dans le contexte des technologies de l'information et de la communication. De l'opinion de ses auteurs, il ne doit en effet « pas être permis de venir, à chaque instant, remettre sur le tapis des faits à raison desquels un individu a été puni. Dans l'intérêt de la paix et de l'harmonie qu'il est si désirable de voir régner au sein de la société, le voile de l'oubli doit s'étendre sur le passé des condamnés. Rappeler ce passé, c'est préjudicier à l'individu d'une manière toute gratuite ; c'est compromettre sa position parfois si péniblement récupérée, en jetant sur lui le discrédit et la défiance ; c'est le provoquer à des sentiments de vengeance qui ne peuvent que troubler la tranquillité publique »<sup>3957</sup>.

La divulgation méchante ne suppose pas uniquement de démontrer l'intention méchante. Il faut encore prouver que les allégations ne reposent sur aucun motif d'intérêt public ou privé, ce qui a pour effet de réduire considérablement les cas d'application de l'infraction de divulgation méchante.

---

<sup>3952</sup> Sont ici visés les voies de fait et violences légères comme le fait de cracher à la figure (J.-S.-G. NYPELS & J. SERVAIS, *Le Code pénal belge interprété, principalement au point de vue de la pratique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant, 1938, p. 281).

<sup>3953</sup> P. MAGNIEN, *op. cit.*, p. 801.

<sup>3954</sup> P. MAGNIEN, *ibidem*, p. 801.

<sup>3955</sup> Corr. Marche-en-Famenne, 6 mai 1992, *J.L.M.B.*, 1993, p. 1066.

<sup>3956</sup> F. JONGEN & A. STROWEL, *op. cit.*, p. 466.

<sup>3957</sup> Voy. FORGEUR, Rapport fait au nom de la commission de la Justice du Sénat, cité in J.-S.-G. NYPELS & J. SERVAIS, *op. cit.*, p. 287.

### Section 3. La portée pratique de ces infractions

1060. La variété des atteintes à l'honneur et à la réputation traduit autant le dédain du législateur belge que sa prudence à l'égard de la délation. Cette traduction n'en est pas moins qu'idéologique.

Comme le notent Stéphane Hoebeke et Bernard Mouffe, le Code pénal s'appuie « sur un luxe de distinctions devenu particulièrement désuet » dans la mesure où les « critères de distinction entre ces différents délits, qui sont parfois fort subtils, sont devenus inopérants en pratique au vu du peu de poursuites se revendiquant spécifiquement de l'une ou de l'autre infraction »<sup>3958</sup>.

1061. Leur intérêt pratique est de surcroît particulièrement limité dans la matière qui nous occupe. Certes, les dispositions pénales précitées sont aujourd'hui toutes susceptibles de sanctionner des hypothèses de dénonciation vu l'interprétation extensive conférée à la dénonciation à la faveur du phénomène des lanceurs d'alerte. Il n'empêche que leur application peut être neutralisée par l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail lorsque l'auteur de la dénonciation est un travailleur (lanceur d'alerte *sensu stricto*). Des auteurs ont effectivement rappelé que la dénonciation effectuée dans le cadre de l'exécution d'un contrat de travail – tel que dans le cadre d'un système d'alerte professionnelle – n'est *a priori* pas considérée comme une faute lourde<sup>3959</sup>. Or l'article 18 de la loi du 3 juillet 1978 accorde au travailleur une immunité partielle de responsabilité, celui-ci n'étant tenu que de sa faute lourde, de son dol ou de sa faute légère habituelle<sup>3960</sup>. Une telle analyse est encore renforcée par l'annexe de la Charte sociale européenne révisée qui, reproduisant la disposition contenue à l'article 5, c) de la Convention n° 158 de l'Organisation internationale du travail, énonce que le fait d'avoir dénoncé son employeur en raison de violations alléguées de la législation ne constitue pas un motif valable de licenciement<sup>3961</sup>.

Convaincante, l'analyse suppose toutefois de convenir que la dénonciation a lieu dans le cadre de l'exécution d'un contrat de travail, ce qui n'est pas toujours évident. Il arrive en effet que la dénonciation fasse passer les intérêts de l'entreprise derrière ceux de la collectivité<sup>3962</sup>. Comme nous l'avons noté, les dispositifs d'alerte professionnelle transforment les travailleurs autant en

---

<sup>3958</sup> S. HOEBEKE & B. MOUFFE, *Le droit de la presse*, Limal, Anthemis, p. 377, n° 573. Dans le même sens, voy. aussi A. DE NAUW & F. KUTY, *Manuel de droit pénal spécial*, Kluwer, Waterloo, 2014, p. 525, n° 814 et p. 542, n° 831.

<sup>3959</sup> En ce sens, voy. not. F. ROBERT, « La relation de travail face à l'entreprise socialement responsable. Entre Tics et Tocs », *D.A.O.R.*, n° 93, 2010, p. 91 ; K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER & S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 150 ; F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, p. 59.

<sup>3960</sup> C. BOULANGER & S. GILSON, « L'obligation de secret du travailleur : une 'vie privée' de l'employeur ? » in *L'entreprise et le secret* (V. CASSIERS & S. GILSON, dir.), Bruxelles, Larcier, 2014, p. 111.

<sup>3961</sup> Sur ce texte, voy. *supra* n° 622. Voy. aussi la jurisprudence belge relative au licenciement abusif, *supra* n° 812 et s.

<sup>3962</sup> La jurisprudence *Guja* ne permet effectivement de légitimer la dénonciation par un travailleur que si l'on accepte que le caractère d'intérêt public revêtu par les faits dénoncés renvoie à l'intérêt social de l'entreprise, lequel recouvre les intérêts de toutes les parties prenantes et non pas seulement de l'employeur (employeur, travailleurs, actionnaires, investisseurs, ...). En ce sens, voy. H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 45.

chevilles ouvrières du gouvernement d'entreprise qu'en auxiliaires de l'État dans la mesure où ils remplissent tant une fonction de *compliance* qu'une fonction d'*enforcement*. En outre, on peut se demander si la dénonciation méchante ne peut pas être considérée comme un dol qui engagerait alors la responsabilité du travailleur<sup>3963</sup>.

1062. Sur le plan strictement fiscal, nous n'avons pas connaissance de litiges qui auraient donné lieu à l'application des articles 443 et suivants du Code pénal.

En fait, on peut se demander si ces règles, en particulier celles relatives à la dénonciation calomnieuse, ont une quelconque incidence pratique en droit fiscal. On peut, dans ce cadre, distinguer deux cas de figure suivant que la dénonciation déclenche soit l'ouverture d'un contrôle fiscal soit l'ouverture d'une enquête.

Lors du contrôle fiscal, le contribuable pourra répondre aux demandes de renseignements formulées par l'administration fiscale sans jamais savoir à un quelconque moment avoir fait l'objet d'une dénonciation. L'administration dressera alors un procès-verbal. Si les faits dénoncés sont infirmés, le procès-verbal établira implicitement la fausseté des faits dénoncés mais ni la personne dénoncée (contribuable), ni le Ministère public n'en auront connaissance. Dans le premier cas parce que l'origine d'un contrôle n'est pas mentionnée, dans le second cas parce que l'article 29 du Code d'instruction criminelle ne s'applique pas.

Le raisonnement est analogue en cas d'enquête à la seule différence près que le Ministère public sera informé si des poursuites pénales ont été intentées. Si la fausseté des faits est établie, il sera toutefois libre de poursuivre ou non du chef de dénonciation calomnieuse. Si les faits s'avèrent en revanche fondés, aucune infraction ne pourra être établie. Si besoin est, la jurisprudence a reconnu que le simple fait de dénoncer des faits exacts en les qualifiant d'immoraux ou de scandaleux n'est pas constitutif de dénonciation calomnieuse<sup>3964</sup>. À supposer que l'infraction de divulgation méchante trouve à s'appliquer, elle ne pourra concrètement être établie dès l'instant où la violation de la loi fiscale revêt nécessairement un intérêt public.

C'est pourquoi nous nous sommes cantonnée à une brève présentation dans le cadre de la présente étude.

1063. Ce qu'il importe, en revanche, de souligner encore, c'est la *ratio legis* de ces infractions.

Si ces infractions témoignent toutes d'une certaine forme de rejet à l'égard de la délation, elles n'en tolèrent pas moins toutes la dénonciation malveillante du moment qu'elle n'est pas mensongère (dénonciation calomnieuse, diffamation, calomnie et injure-délit) ou qu'elle peut reposer sur un motif d'intérêt public ou privé (divulgation méchante).

---

<sup>3963</sup> Cette question ne semble apparemment pas pertinente pour Fanny Coton et Jean-François Henrotte qui écrivent que « toute dénonciation – quand bien même serait-elle faite de mauvaise foi – ne sera pas nécessairement une faute lourde qui seule, avec la faute légère répétée, peut engager la responsabilité du travailleur » (F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, p. 59). *Contra*, voy. H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations*, 2016, n° 8, p. 45. L'auteur estime au contraire que le fait de dénoncer faussement des faits ne permet pas de bénéficier de l'immunité de responsabilité prévue par l'article 18 de la loi relative aux contrats de travail.

<sup>3964</sup> En ce sens, voy. Nîmes, 19 octobre 1950, *D.*, 1951, 44 cité in P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 17.

La dénonciation qui porte sur des faits exacts est parfaitement licite. Comme le note Alain Lorent, « [m]ême si le dénonciateur n'a pas pour but d'accomplir un devoir moral, et n'a agi qu'en vue d'assouvir un désir de vengeance, son acte est licite. Car il est utile à la justice répressive qui peut découvrir des infractions et leurs auteurs »<sup>3965</sup>. Le délit de divulgation méchante est la seule infraction à sanctionner la dénonciation de faits dont la fausseté n'est pas établie, mais elle ne peut être appliquée que si la dénonciation ne repose pas sur un motif d'intérêt public ou privé, ce qui revient presque qu'à vider ce délit de toute effectivité. Dans une telle hypothèse, la dénonciation ne peut alors entraîner, tout au plus, que des poursuites en responsabilité civile si les conditions d'application de l'article 1382 du Code civil sont remplies.

À l'inverse, le Code pénal admet déjà implicitement la dénonciation d'intérêt public dès l'instant où il n'incrimine point la dénonciation mensongère lorsqu'il ne peut être démontré qu'elle a été effectuée avec une intention méchante (dol spécial), en l'occurrence l'intention de nuire à la personne dénoncée. Le droit belge reconnaît de la sorte que la dénonciation « faite dans une intention louable » est parfaitement licite<sup>3966</sup>.

### Conclusion

1064. Au terme de ce court chapitre, il convient de mettre en exergue deux observations. D'une part, le droit pénal belge tolère la dénonciation malveillante du moment qu'elle n'est pas mensongère. Le bon fonctionnement de la justice doit en effet primer le maintien de la paix sociale. D'autre part, la dénonciation effectuée de bonne foi, avec la croyance raisonnable que les faits dénoncés sont vrais, même s'ils s'avèrent faux en fin de compte, est licite. Il convient effectivement de ne pas décourager les potentiels dénonciateurs, la dénonciation étant centrale dans le système répressif.

Un tel régime est donc guidé par deux impératifs dont nous avons souligné la pertinence et l'origine en droit de la dénonciation: la bonne foi et l'intérêt public<sup>3967</sup>.

On peut penser que ce régime apparemment équilibré n'est équilibré que pour autant que la dénonciation demeure d'usage limité. Ceci est *a priori* le cas dans un État de tradition étatiste comme la Belgique. Mais c'était sans compter sur le phénomène des lanceurs d'alerte, qui amène des éléments de tradition individualiste et entraîne dans son sillage un mouvement d'institutionnalisation de la dénonciation.

De nouveaux équilibres doivent inévitablement être trouvés.

1065. Dans son rapport final, la Commission spéciale « *Panama Papers* » insiste sur la nécessité d'encadrer strictement le lancement d'alerte, en tenant compte des droits, libertés et

---

<sup>3965</sup> A. LORENT, *op. cit.*, p. 96.

<sup>3966</sup> J.-S.-G. NYPELS, *Législation criminelle de la Belgique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant-Christophe, 1867-1870, p. 568, n° 86. En ce sens, voy. aussi P. LAMBERT, « Dénonciation calomnieuse », *op. cit.*, p. 25 ; A. LORENT, *Ibidem*, p. 112.

<sup>3967</sup> En particulier, nous avons observé que le critère de la motivation (intéressement) permet de distinguer le délateur du dénonciateur tandis le critère de l'intérêt public permet de distinguer le dénonciateur du lanceur d'alerte (voy. *supra* n° 1024).

intérêts des parties en présence (dénonciateur, personne et/ou organisation dénoncée, tiers impliqués, société en général)<sup>3968</sup>.

Dans ce cadre, le respect des droits fondamentaux est particulièrement important puisqu'il participe aujourd'hui sensiblement à la légitimité, dans une société qui se veut sécularisée<sup>3969</sup>, des mesures adoptées par les autorités publiques, en ce compris fiscales<sup>3970</sup>. Les droits fondamentaux forment le noyau dur des valeurs européennes<sup>3971</sup>.

Le corpus des droits fondamentaux amène une idée essentielle, c'est celle d'équilibre et partant de proportionnalité. Dorénavant, un régime de dénonciation ne peut plus être considéré licite du seul fait qu'il exclut les dénonciations mensongères (de mauvaise foi) et téméraires (qui ne servent pas l'intérêt public). Encore faut-il qu'il soit équilibré.

## Chapitre 2. Le reconfiguration des limites au regard des droits fondamentaux

### Introduction

1066. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle des droits fondamentaux est révélatrice d'un mouvement de constitutionnalisation et de conventionnalisation de la dénonciation fiscale<sup>3972</sup>.

Ce mouvement participe sensiblement à la légitimité du phénomène des lanceurs d'alerte puisqu'il protège tout autant qu'il limite l'action des lanceurs d'alerte dans la recherche d'un équilibre entre les intérêts en présence.

Dans la saisie du phénomène des lanceurs d'alerte en droit, les instances européennes ont mis l'accent sur deux droits fondamentaux en particulier : le droit à la liberté d'expression et

---

<sup>3968</sup> Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanvelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/001, recommandation n° 23, p. 28.

<sup>3969</sup> Le respect des droits de l'homme ne se substitue pas pour autant aux autres sources de légitimité, telles que la religion, la morale et la philosophie. C'est pourquoi diverses considérations au sujet de ces sources ont été distillées dans la présente étude.

<sup>3970</sup> Si l'application des droits fondamentaux en matière fiscale s'est heurtée, durant des décennies, à certaines résistances, « aujourd'hui, il n'est pas un fiscaliste, ni une publication fiscale, qui ne fasse référence à des textes ou à la jurisprudence concernant les droits de l'homme » (R. ERGEC, « Préface », in V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 5).

<sup>3971</sup> Que l'Union européenne se soit dotée d'une charte des droits fondamentaux en témoigne spécialement. Voy. not. *L'avenir de l'Union européenne. Document résultant des travaux du Groupe Europe de l'Académie royale de Belgique* (M. DONY, dir.), Bruxelles, Académie royale de Belgique, 2017, pp. 16-17.

<sup>3972</sup> Le constat a déjà été émis plus haut. Voy. *supra* n° 340. La notion de « constitutionnalisation de l'ordre juridique » exprime « le fait qu'une matière ou une discipline juridique subit l'influence des normes constitutionnelles et que, sans être évidemment remplacées par celles-ci, les règles qui régissent ladite matière doivent désormais être appliquées ou interprétées en tenant compte des exigences constitutionnelles » (L. FAVOREU, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique. Considérations générales », *R.B.D.C.*, 1998, p. 234). La notion de « conventionnalisation » renvoie quant à elle au même phénomène étant entendu que la source d'influence n'est pas ici la Constitution mais la Convention européenne des droits de l'homme.

d'information, d'une part, et le droit à la protection des données à caractère personnel, d'autre part<sup>3973</sup>.

Le droit à la liberté d'expression constitue effectivement le siège symbolique et juridique du lancement d'alerte en Europe dès l'instant où c'est sur ce terrain là que la Cour européenne des droits de l'homme a accueilli le phénomène des lanceurs d'alerte, ayant déjà reconnu sous l'angle du droit à la liberté d'expression le droit de tout citoyen de dénoncer les irrégularités commises par un fonctionnaire de l'État<sup>3974</sup>.

Le droit à la protection des données à caractère personnel, et spécialement l'exigence de confidentialité, occupe aussi une place cardinale dans le régime européen de protection des lanceurs d'alerte<sup>3975</sup>. Cette garantie jouit d'un intérêt croissant à l'ère de la transparence fiscale, laquelle s'est récemment élargie à un nouveau destinataire, en marge de la relation citoyen-administration, le public. Aussi, elle permet de pallier dans le secteur financier le manque de discrétion qu'a pu provoquer, du point de vue de certains acteurs, la déliquescence du secret bancaire.

1067. Le droit à un procès équitable et le droit à la vie privée sont aussi susceptibles d'être mis à mal par la normalisation du lancement d'alerte.

Le droit à un procès équitable pose en particulier question eu égard à la présomption d'innocence, d'une part, et à l'utilisation par les autorités fiscales de preuves obtenues irrégulièrement, d'autre part<sup>3976</sup>. Cependant, l'appréhension de la problématique de la dénonciation sous l'angle du droit à un procès équitable n'a pas donné lieu, au niveau européen, à un examen aussi approfondi que celui effectué sous l'angle du droit à la liberté d'expression et du droit à la protection des données à caractère personnel. De plus, il faut noter que les questions posées par le respect des droits de la défense et du droit à un procès équitable revêtent une dimension nationale dès l'instant où la question de la recevabilité de la preuve relève exclusivement du droit national. Or la présente étude se cantonne à l'examen du droit européen des droits de l'homme.

L'examen du droit à la vie privée est quant à lui demeuré accessoire, circonscrit aux exigences posées en termes de protection des données.

---

<sup>3973</sup> En ce sens, voy. not. le considérant n° 109 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>3974</sup> En ce sens, voy. not. le considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte et la Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 1<sup>er</sup>.

<sup>3975</sup> Voy. not. les considérants n°s 14, 82 83, 84 et 85 et les articles 16 et 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi article 32, § 2, c), du règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché ; considérants n°s 41 et 43 de la Quatrième Directive anti-blanchiment et Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen « La lutte contre la corruption dans l'Union européenne », 6 juin 2011, COM(2011) 308 final, p. 13, point 4.1.3.

<sup>3976</sup> Sur la question des preuves obtenues irrégulièrement par un dénonciateur, voy. S. DE RAEDT, « Het fiscaal gebruik van gestolen informatie: tijd voor duidelijkheid in België? », *T.F.R.*, 2019, pp. 205-213. Voy. aussi la recommandation n° 76 (consacrée à la jurisprudence Antigone) du Rapport « Les *Panama Papers* et la fraude fiscale internationale » fait au nom de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/Panama Papers » par MM. R. Van de Velde, V. Scourneau, B. Dispa & P. Vanelhove, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-2749/002.

C'est pourquoi nous laissons l'examen du droit à la vie privée et du droit à un procès équitable pour des recherches ultérieures sur la question<sup>3977</sup>.

1068. Dans le cadre de la présente étude, nous articulons notre examen des *nouvelles* limites à la dénonciation fiscale autour des deux droits fondamentaux emblématiques que sont le droit à la liberté d'expression, fondement symbolique et légitime du *whistleblowing* (section 1), et le droit à la protection des données à caractère, vecteur de diffusion de l'identité européenne (section 2).

### Section 1. La dénonciation fiscale à l'épreuve du droit à la liberté d'expression

1069. C'est sous l'angle du droit à la liberté d'expression, consacré par l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : CEDH), que la Cour européenne des droits de l'homme s'est emparée du phénomène des lanceurs d'alerte (§ 1<sup>er</sup>). Le droit à la liberté d'expression, qui protège tant la substance des informations, des idées et des opinions que leur mode de diffusion, englobe effectivement le droit de signaler des actes répréhensibles. La réception de la figure du lanceur d'alerte dans la jurisprudence de la Cour a donné lieu à une appréciation nuancée qui dévoile une jurisprudence contrastée en fonction de la qualité de celui qui dénonce.

Au regard du sujet qui nous occupe, il convient de préciser que nous limitons notre examen au droit de communiquer des informations et des idées. La question périphérique du droit d'accès aux informations détenues par l'État et du droit de rechercher des informations est donc exclue<sup>3978</sup>.

1070. Le contrôle effectué par la Cour européenne des droits de l'homme sur le terrain de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme repose sur une série de principes généraux bien établis dans sa jurisprudence (§ 2).

La haute juridiction a cependant développé une jurisprudence spécifique au départ de son arrêt *Guja*, inaugurant une jurisprudence spécialement dédiée aux affaires de dénonciation (« *whistleblowing cases* »). En marge de l'arrêt *Guja*, la Cour a par ailleurs mis en avant un certain nombre de critères afin d'apprécier la situation dans laquelle la dénonciation est le fruit

---

<sup>3977</sup> Ceci étant dit, le droit à la vie privée est abordé de façon indirecte lors de l'examen des deux droits fondamentaux sélectionnés. Sur le droit à la vie privée, voy. déjà les quelques observations livrées dans une précédente étude : A. LACHAPPELLE, « La protection des lanceurs d'alerte (*whistleblowers*) à l'heure d'Internet » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 228-230.

<sup>3978</sup> Sur cette question, voy. l'arrêt phare rendu par la Cour européenne des droits de l'homme en 2016 : Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottság c. Hongrie*, 8 novembre 2016. Sur le droit général de collecte des informations dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et en dehors, voy. spéc. Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 508-563 ; D. VOORHOOF, *Recht op informatie, garingsvrijheid en een zwijgrecht voor de journalistiek*, Gand, Liga voor Mensenrechten, 1985. Sur le droit d'accès aux documents administratifs en droit belge, voy. spéc. C. DE TERWANGNE, « Le droit à la transparence administrative » in *Les droits constitutionnels en Belgique, Les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation* (M. VERDUSSEN & N. BONBLED, dir.), Vol. 2, Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 703-746.



d'une personne dont ça n'est pas la profession de dénoncer et qui ne peut bénéficier du statut de « lanceur d'alerte » au regard de la jurisprudence « *Guja* ». Les principes développés dans ce cadre diffèrent cependant d'une affaire à une autre, donnant lieu à une jurisprudence éclatée en quête de cohérence.

À côté de la jurisprudence *Guja*, il faut signaler que le lanceur d'alerte peut représenter, dans certaines circonstances, une « source journalistique » et, partant, bénéficié de la protection attachée à une telle source d'information<sup>3979</sup>. L'examen de cette question déborde cependant le cadre imparti dès l'instant où la protection des sources journalistiques protège *indirectement* l'exercice de la dénonciation sans la *limiter* et s'applique à toute source journalistique sans prévoir d'aménagement particulier pour le « lanceur d'alerte »<sup>3980</sup>.

### **§ 1. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la liberté d'expression**

1071. Durant des siècles, le phénomène de la dénonciation a été appréhendé sous l'angle pénal. Afin d'assurer l'efficacité des politiques et des règles adoptées par le pouvoir en place, il y a lieu d'encourager la dénonciation « utile » et de sanctionner pénalement la dénonciation « inutile ».

Toutefois, ce phénomène social incontournable devait tôt ou tard se retrouver soumis à l'examen de la Cour européenne des droits de l'homme. Gardienne de la correcte application de la Convention et de ses protocoles, la Cour des droits de l'homme devait inévitablement appréhender le phénomène par l'intermédiaire d'un droit humain, en l'occurrence le droit à la liberté d'expression (A). Acquis essentiel des révolutions menées à l'époque moderne, le droit à la liberté d'expression s'est vu reconnaître une large portée au gré d'une jurisprudence casuistique et évolutive (B). L'accueil de la figure du lanceur d'alerte ne s'est toutefois pas fait sans heurt : si la figure a été admise à l'occasion d'un arrêt de principe, l'arrêt *Guja*, la définition des conditions d'application de la protection particulière accordée à cette nouvelle figure s'affine au fil du temps, laissant planer de nombreuses incertitudes (C).

---

<sup>3979</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 60. Voy. aussi Office des Nations Unies contre la drogue et le crime (UNODC), *Resource Guide on Good Practices in the Protection of Reporting Persons*, New York, United Nations, 2015, pp. 16-17 ; D. BANISAR, « Silencing Sources: An International Survey of Protections and Threats to Journalists' Sources », *Privacy International Global Survey Series*, 8 November 2007, p. 49. Sur la protection des lanceurs d'alerte en tant que sources journalistiques, voy. spéc. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 100-121 ; D. VOORHOOF, « Freedom of journalistic newsgathering, access to information, and protection of whistleblowers under Article 10 ECHR and the standards of the Council of Europe » in *Comparative Perspectives on the Fundamental Freedom of Expression* (A. KOLTAY, éd.), Budapest, Kluwer, 2015, p. 300.

<sup>3980</sup> Précisons à cet égard que le droit de taire ses sources (et même l'obligation au regard de la déontologie journalistique) bénéficie au « journaliste ». Le lanceur d'alerte ne pourrait donc pas sur cette base se prévaloir d'un quelconque droit.

*A. La réception de la dénonciation sous l'angle de l'article 10 de la Convention*

1072. Le fait de la « dénonciation » ne jouit pas d'une existence juridique autonome au sein du droit du Conseil de l'Europe. Ni la CEDH, ni ses protocoles additionnels, ne reconnaissent expressément le droit de dénonciation, que ce droit soit entendu en son sens traditionnel comme le signalement de faits illégaux à un organe étatique ou en son sens moderne comme la dénonciation d'une atteinte ou d'une menace à l'intérêt général.

Amenée à statuer sur la légitimité de sanctions prises à l'encontre d'un particulier suite à une dénonciation, la Cour européenne des droits de l'homme a accepté d'examiner la problématique sous l'angle de l'article 10 de la Convention, et spécialement du droit de critique et du droit de partager des informations.

1073. Ceci n'aurait pas été possible si la gardienne des droits fondamentaux n'était pas libre, en vertu du principe d'autonomie des notions contenues dans la Convention, de fournir ses propres définitions, et partant de se détacher des notions nationales afin de garantir une protection réelle et effective des droits contenus dans la Convention<sup>3981</sup>. Selon une jurisprudence constante, la Cour souligne en effet que « l'objet et le but de la Convention, instrument de protection des droits de l'homme, appellent à comprendre et appliquer ses dispositions d'une manière qui en rende les exigences concrètes et effectives, et non théoriques et illusoire »<sup>3982</sup>.

Le principe d'effectivité implique aussi de tenir compte de toute règle de droit international applicable aux relations entre les parties contractantes. La Convention « ne peut s'interpréter dans le vide mais doit autant que faire se peut s'interpréter de manière à se concilier avec les autres règles du droit international, dont elle fait partie intégrante »<sup>3983</sup>. En l'occurrence, la Cour a mis en évidence, dans son arrêt *Guja*, qui mettait en cause la République de Moldova, le cadre juridique international en matière d'alerte, et notamment la Convention des Nations Unies contre la corruption et la Convention civile du Conseil de l'Europe relative à la corruption<sup>3984</sup>, qui toutes deux protègent les travailleurs qui dénoncent des faits de corruption dont ils ont connaissance sur le lieu de travail, ainsi que la Convention n° 158 de l'Organisation internationale du travail sur le licenciement<sup>3985</sup>. À l'époque des faits, la Convention des Nations Unies n'avait toutefois été ni signée ni ratifiée par la République de Moldova.

1074. En l'occurrence, l'article 10 de la Convention, tel qu'interprété par la Cour des droits de l'homme, semblait particulièrement apte à accueillir le phénomène de la dénonciation et des lanceurs d'alerte. Selon une jurisprudence constante, pour la première fois énoncée en 1976 dans l'arrêt *Handyside*, la Cour considère effectivement que :

« La liberté d'expression constitue l'un des fondements essentiels [d'une société démocratique], l'une des conditions primordiales de son progrès et de l'épanouissement de

---

<sup>3981</sup> En ce sens, voy. not. F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 105.

<sup>3982</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 123.

<sup>3983</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Al-Dulimi et Montana Management Inc. c. Suisse*, 21 juin 2016, § 134.

<sup>3984</sup> La convention a été signée par la République de Moldova le 4 novembre 1999. Elle est entrée en vigueur à l'égard de ce pays le 1<sup>er</sup> juillet 2004.

<sup>3985</sup> La Convention n° 158 de l'O.I.T. a été ratifiée par la République de Moldova le 14 février 1997.

chacun. Sous réserve du paragraphe 2 de l'article 10 (art. 10-2), elle vaut non seulement pour les "informations" ou "idées" accueillies avec faveur ou considérées comme inoffensives ou indifférentes, mais aussi pour celles qui heurtent, choquent ou inquiètent l'État ou une fraction quelconque de la population. Ainsi le veulent le pluralisme, la tolérance et l'esprit d'ouverture sans lesquels il n'est pas de "société démocratique" »<sup>3986</sup>.

Cette approche a été confortée par l'Assemblée parlementaire et le Comité des ministres du Conseil de l'Europe qui ont reconnu explicitement que le droit d'alerte était une extension du droit à la liberté d'expression<sup>3987</sup>. L'Union européenne a emboîté le pas avec la Directive sur les lanceurs d'alerte qui souligne expressément que :

« [l]es personnes qui signalent des informations sur des menaces ou des atteintes à l'intérêt public, obtenues dans le cadre de leurs activités professionnelles, exercent leur droit à la liberté d'expression. Le droit à la liberté d'expression et d'information, consacré à l'article 11 de la Charte et à l'article 10 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, englobe le droit de recevoir et de communiquer des informations ainsi que la liberté et le pluralisme des médias. En conséquence, la [...] directive s'inspire de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) relative au droit à la liberté d'expression et des principes développés sur cette base par le Conseil de l'Europe dans sa recommandation sur la protection des lanceurs d'alerte adoptée par son Comité des ministres le 30 avril 2014 »<sup>3988</sup>.

### *B. La portée du droit à la liberté d'expression*

1075. L'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la CEDH consacre le droit à la liberté d'expression selon le libellé suivant :

« Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les Etats de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations ».

Le droit à la liberté d'expression n'est pas absolu. L'article 10, paragraphe 2, de la Convention prévoit les conditions dans lesquelles une ingérence dans le droit à la liberté d'expression est admise dans les termes suivants :

« 2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui,

---

<sup>3986</sup> Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, § 49. Voy. aussi, par exemple, Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 69 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 187 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédar c. Suisse*, 29 mars 2016, § 48 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 38 ; Cour eur. dr. h. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 42 ; Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 45 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 82 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rubins c. Lettonie*, 13 janvier 2015, § 75.

<sup>3987</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec(2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 1<sup>er</sup>.

<sup>3988</sup> Considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire ».

La Cour a confirmé à plusieurs reprises que le droit à la liberté d'expression ne se limite pas à protéger les opinions émises dans un contexte « classique » mais est aussi valable dans un environnement numérique<sup>3989</sup>. En particulier, elle a reconnu que l'article 10 de la Convention a vocation à s'appliquer à la communication au moyen d'Internet<sup>3990</sup>.

1076. Au regard du thème qui nous occupe, il importe de souligner que le droit de signaler des irrégularités constitue l'un des aspects du droit à la liberté d'expression reconnu par l'article 10 de la Convention<sup>3991</sup>. Ce droit appartient à tout citoyen au titre du droit de critique et du droit de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général<sup>3992</sup>. Et il vaut, conformément à l'arrêt *Handyside*, même lorsque les allégations « heurtent, choquent ou inquiètent l'État ou une fraction quelconque de la population. Ainsi le veulent le pluralisme, la tolérance et l'esprit d'ouverture sans lesquels il n'est pas de "société démocratique" »<sup>3993</sup>.

Dans l'arrêt *Zakharov*, la Cour a en particulier souligné que le droit de signaler auprès des agents compétents de l'État les conduites de fonctionnaires publics qui paraissent irrégulières ou illégales est un principe essentiel de l'État de droit<sup>3994</sup>.

Il convient de préciser que le droit de dénoncer n'emporte pas, au titre du droit à la liberté d'expression, le droit de recevoir une réponse quant à la suite donnée aux faits dénoncés, qui plus est positive<sup>3995</sup>. Lorsqu'un dispositif d'alerte est mis en place au sein de l'organisation du travailleur, ou auprès d'une autorité compétente, le lanceur d'alerte devrait cependant jouir, d'après le Comité des ministres du Conseil de l'Europe, du droit de savoir ce qu'il advient de son signalement ainsi que les suites qui y sont données<sup>3996</sup>.

---

<sup>3989</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Oberschlick c. Autriche* (n° 1), 23 mai 1991, § 57 ; Cour eur. D.H., (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Thoma c. Luxembourg*, 29 mars 2001, § 45 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Ashby Donald et autres c. France*, 10 janvier 2013, § 34.

<sup>3990</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Times Newspapers Limited c. Royaume-Uni*, 10 mars 2009, § 27 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Comité de rédaction de Pravoye Delo et Shtekel c. Ukraine*, 5 mai 2011, § 64.

<sup>3991</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 1<sup>er</sup>. Voy. aussi H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 38.

<sup>3992</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 36 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 61 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010, p. 27 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezmyanny c. Russie*, 8 avril 2010, § 40 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kazakov c. Russie*, 18 décembre 2008, § 28 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 42 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 82.

<sup>3993</sup> Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, § 49. Voy. aussi, par exemple, Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 69 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 187 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédar c. Suisse*, 29 mars 2016, § 48 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 38 ; Cour eur. dr. h. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 42 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 45 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 82 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rubins c. Lettonie*, 13 janvier 2015, § 75.

<sup>3994</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Zakharov c. Russie*, 5 octobre 2006, § 26.

<sup>3995</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Bathellier*, 12 octobre 2010, p. 7.

<sup>3996</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Section VI, Principe 20.

La Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît désormais explicitement en faveur de l'auteur de signalement le droit de bénéficier d'un « retour d'informations » quant au signalement effectué, et ce dans un délai raisonnable n'excédant pas trois mois, ou, en cas de signalement externe, six mois dans des cas dûment justifiés<sup>3997</sup>.

En Belgique, l'autorité nationale de protection des données tire, en outre, ce droit des règles de protection des données à caractère personnel<sup>3998</sup>. Nous y reviendrons dans la section suivante consacrée au droit à la protection des données.

1077. La Cour européenne des droits de l'homme reconnaît que l'article 10 de la CEDH s'étend à la sphère professionnelle en général et aux fonctionnaires en particulier<sup>3999</sup>. Cette disposition s'applique aussi lorsque les relations entre employeur et employé obéissent au droit privé, et que l'État a l'obligation positive de protéger le droit à la liberté d'expression contre des atteintes provenant même de personnes privées<sup>4000</sup>.

La notion d'« obligation positive » désigne l'obligation de prendre des mesures concrètes, effectives et appropriées visant au respect du droit à la liberté d'expression jusque dans les relations des individus entre eux. La notion vise donc à garantir à l'effectivité des droits reconnus par la Convention<sup>4001</sup>. Concrètement, une telle obligation peut requérir de modifier une législation ou une pratique administrative ou jurisprudentielle, fournir une prestation matérielle ou financière ou encore adopter des politiques afin d'assurer le respect du droit à la liberté d'expression entre particuliers<sup>4002</sup>.

Il est pareillement admis en droit belge que le droit à la liberté d'expression s'applique à la sphère professionnelle<sup>4003</sup>.

1078. La Cour européenne des droits de l'homme n'oublie pas pour autant « que les salariés ont un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion envers leur employeur. Cela vaut en

---

<sup>3997</sup> Articles 9, § 1<sup>er</sup>, f) et 11, § 2, d) de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, point 32.

<sup>3998</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006 du 29 novembre 2006 relative à la compatibilité des systèmes d'alerte interne professionnelle avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel (ci-après : Recommandation n° 01/2006), p. 6.

<sup>3999</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Vogt c. Allemagne*, 26 septembre 1995, § 53 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Wille c. Liechtenstein*, 28 octobre 1999, § 41 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Ahmed et autres c. Royaume-Uni*, 2 septembre 1998, § 56 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Fuentes Bobo c. Espagne*, 29 février 2000, § 38 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 52 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 56 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 39 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 39 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rubins c. Lettonie*, 13 janvier 2015, § 77.

<sup>4000</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Fuentes Bobo c. Espagne*, 29 février 2000, § 38 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 44.

<sup>4001</sup> En ce sens, voy. not. S. VAN DROOGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux*, Publications des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 136.

<sup>4002</sup> En ce sens, voy. not. S. VAN DROOGHENBROECK, *La Convention européenne des droits de l'homme. Trois années de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme 2002-2004*, vol. 2, articles 7 à 59 de la Convention, protocoles additionnels, Les dossiers du journal des tribunaux, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 2006, p. 21.

<sup>4003</sup> Voy. not. Cour trav. Liège, 24 juin 2002, inédit, R.G. n° 27 714/98, disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be) ; Cour trav. Bruxelles, 8 janvier 2013, *Chron. D.S.*, 2014, p. 165, note F. Lambinet & S. Gilson.

particulier pour les fonctionnaires, dès lors que la nature même de la fonction publique exige de ses membres une obligation de loyauté et de réserve »<sup>4004</sup>. Le droit de dénonciation du travailleur est alors limité par les obligations qui lui incombent et qui sont issues de la loi ou du contrat de travail<sup>4005</sup>.

Il s'ensuit que certaines manifestations du droit à la liberté d'expressions peuvent être parfaitement légitimes en dehors du cadre professionnel, mais ne pas l'être dans le cadre de la relation de travail<sup>4006</sup>. Dans le même sens, la doctrine belge enseigne que : « [l]e principe d'exécution de bonne foi des conventions, et l'obligation de loyauté vis-à-vis de l'employeur qui en découle, ainsi que certaines obligations inhérentes au contrat de travail impliquent [...] que l'exercice de la liberté d'expression dans le cadre professionnel est moins large qu'en dehors de celui-ci »<sup>4007</sup>.

Les fonctionnaires publics et les salariés du secteur privé méritent cependant une protection particulière sous l'angle de l'article 10 de la Convention dans la mesure où ils sont les mieux placés « pour agir dans l'intérêt général en avertissant [leur] employeur ou l'opinion publique »<sup>4008</sup>.

1079. Enfin, il convient encore de signaler que les juridictions belges reconnaissent que les droits humains, notamment l'article 10 de la Convention, ont un « effet horizontal »<sup>4009</sup>. L'effet horizontal procède de l'effet direct des articles des traités internationaux. Il permet à un particulier de faire valoir son droit à la liberté d'expression, tel que consacré par l'article 10 de la Convention, *directement* devant les juridictions belges, que l'ingérence ait été commise par un État (effet vertical) ou par une personne privée, telle qu'un employeur (effet horizontal)<sup>4010</sup>. Comme le souligne Jean Rivero, la menace « que l'État fait peser sur l'exercice des droits de l'homme n'est qu'un aspect particulier d'un phénomène beaucoup plus général : la menace que

---

<sup>4004</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 56 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Martchenko c. Ukraine*, 19 février 2009, § 45 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 64 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 70.

<sup>4005</sup> Voy. not. H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 37.

<sup>4006</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Palomo Sánchez et autres c. Espagne*, 12 septembre 2011, § 76.

<sup>4007</sup> S. GILSON & F. LAMBINET, *La liberté d'expression du travailleur salarié*, Les dossiers du BSJ, Limal, Anthemis, 2012, p. 5.

<sup>4008</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Guja c. Moldavie*, 12 février 2008, § 72.

<sup>4009</sup> Voy. not. Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle-blowing* », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 3, p. 495.

<sup>4010</sup> En ce sens, voy. not. J. P. JACQUÉ, *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, 5<sup>e</sup> éd., Coll. Cours Dalloz Série Droit public, Paris, Dalloz, 2009, p. 591 ; B. VINÇOTTE & M. ISGOUR, *Le droit à l'image*, Coll. Création Information Communication, Bruxelles, Larcier, 1998, p. 18 ; J. VELU, *Le droit au respect de la vie privée*, Travaux de la faculté de droit de Namur n°10, Namur, P.U.N., Bruxelles, Larcier, 1974, pp. 49-50 ; P.-F. DOCQUIR, « La confrontation entre droits fondamentaux et puissances privées vue à travers le prisme de la liberté d'expression » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 81. Sur l'application horizontale des droits de l'homme, voy. not. D. SPIELMAN, *L'effet potentiel de la CEDH entre personnes privées*, Bruxelles, Bruylant, 1995 ; D. SPIELMAN, « Obligations positives et effet horizontal des dispositions de la Convention » in *L'interprétation de la CEDH* (F. SUDRE, dir.), Bruxelles, Bruylant, 1998, pp. 133-174 ; A. CLAPHAM, *Human rights in the private sphere*, Oxford, Clarendon Press, 1993.

le fort fait peser sur la liberté du faible »<sup>4011</sup>. Or, le fort ne se manifeste plus nécessairement, à l'ère de la mondialisation et du numérique, dans la figure de l'État. Il s'exprime aussi dans la figure de l'entreprise.

Il en découle que le travailleur belge peut opposer son droit à la liberté d'expression, et notamment son droit de dénonciation, à l'employeur qui lui inflige des mesures de rétorsion, telles qu'un licenciement, que la relation de travail obéisse au droit public ou non<sup>4012</sup>.

### *C. L'accueil de la figure du lanceur d'alerte dans la jurisprudence de la Cour*

1080. La jurisprudence que la Cour européenne des droits de l'homme a développée à l'occasion de la réception du phénomène des lanceurs d'alerte s'inscrit dans le prolongement de la jurisprudence sur la liberté de la presse et sa conciliation avec le droit au respect de la réputation, ainsi que dans celui d'une jurisprudence plus récente et moins connue, la jurisprudence relative au signalement d'irrégularités alléguées dans la conduite des agents de l'État (a)<sup>4013</sup>.

Il en résulte qu'il y a lieu de distinguer, sur le terrain du droit de dénoncer des actes illicites, trois catégories de titulaires : les journalistes et autres chiens de garde, les « citoyens-administrés » et les « lanceurs d'alerte » (b).

#### *a) La reconnaissance graduée du droit de signaler des irrégularités*

1081. Les lanceurs d'alerte poursuivant le même objectif que les journalistes et autres chiens de garde<sup>4014</sup>, à savoir alerter le public sur des questions d'intérêt général, il pouvait sembler adéquat de leur appliquer la jurisprudence relative à la liberté de la presse<sup>4015</sup>.

Le premier arrêt rendu par la Cour européenne des droits de l'homme en matière de « *whistleblowing cases* », l'arrêt *Guja*, semblait conforter cette approche en accueillant l'hypothèse où un fonctionnaire divulgue des informations internes à un intermédiaire, un journaliste, en vue d'être publiées en tout ou en partie, sous l'angle de la liberté de communiquer des informations<sup>4016</sup>. Un commentateur avait d'ailleurs noté à l'époque que l'arrêt tranchait une

---

<sup>4011</sup> Cité in P.-F. DOCQUIR, « La confrontation entre droits fondamentaux et puissances privées vue à travers le prisme de la liberté d'expression » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE et Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 81.

<sup>4012</sup> En ce sens, voy. not. F. LAMBINET & S. GILSON, « Quand le travailleur qui critique son employeur franchit-il le Rubicon ? », note sous C. trav. Bruxelles, 8 janvier 2013, *Chr. D.S.*, 2014, n° 3, p. 169 ; B. PATERNOSTRE, « Motif grave et droit de critique au nom de la liberté d'expression », *Ors.*, 2015, n° 3, p. 18 ; F. SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'homme*, 13<sup>e</sup> éd., Coll. Droit fondamental, Paris, P.U.F., 2016, pp. 812-813. Sur l'application horizontale du droit à la liberté d'expression consacré par l'article 10 de la CEDH, voy. spéc. P.-F. DOCQUIR, « La confrontation entre droits fondamentaux et puissances privées ... », *op. cit.*, pp. 81-83.

<sup>4013</sup> En ce sens, voy. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, pp. 855-862.

<sup>4014</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bladet Tromsø et Stensaas c. Norvège*, 20 mai 1999, § 68 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Pedersen et Baadsgaard c. Danemark*, 17 décembre 2004, § 71.

<sup>4015</sup> En ce sens, voy. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *op. cit.*, pp. 858-859.

<sup>4016</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 53. Voy. *supra* n° 646-647.

question nouvelle en ce qu'un fonctionnaire public *n'est pas le chien de garde public auquel on s'attend habituellement*<sup>4017</sup>.

Le second arrêt rendu par la Cour européenne des droits de l'homme en matière de *whistleblowing* a toutefois suggéré un virage dans une autre direction. Dans l'arrêt *Heinisch c. Allemagne*, la Cour a reconnu que la jurisprudence particulière développée dans l'arrêt *Guja* s'appliquait non seulement aux fonctionnaires de l'État, mais aussi aux salariés du secteur privé. La Cour ayant appuyé son raisonnement sur les principes directeurs qui venaient d'être adoptés par l'Assemblée parlementaire dans la Résolution 1729(2010), la jurisprudence *Guja* semblait s'appliquer plus largement à tout citoyen qui lance l'alerte. L'Assemblée parlementaire a en effet livré, à cette occasion, une conception large de la notion de « lanceur d'alerte », ou plus exactement du « donneur d'alerte », englobant « toute personne soucieuse qui tire la sonnette d'alarme afin de faire cesser des agissements pouvant représenter un risque pour autrui – car ils permettent de renforcer la responsabilisation et de mieux lutter contre la corruption et la mauvaise gestion, dans le secteur tant public que privé »<sup>4018</sup>. Nous avons choisi dans le titre précédent de parler à cet égard de « lanceur d'alerte civique ».

La Cour semblait d'autant plus se tourner dans cette direction, observant d'emblée que les parties avaient convenu que « la plainte pénale déposée par la requérante s'analys[ait] en une dénonciation d'un comportement prétendument illicite imputable à l'employeur de l'intéressée et que cet acte relèv[ait] de l'article 10 de la Convention »<sup>4019</sup>. Dans la version anglaise de l'arrêt, on pouvait en outre lire que le mot français « dénonciation » traduisait le mot anglais « *whistleblowing* » également repris dans la traduction allemande.

On pouvait alors en déduire que la dénonciation traditionnelle et ses deux variations, la dénonciation civique et la dénonciation officielle, tombaient, à l'instar de la dénonciation professionnelle, sous le coup de la jurisprudence relative aux lanceurs d'alerte. Les lanceurs d'alerte devaient alors se voir appliquer les principes dégagés dans la jurisprudence relative aux signalements d'irrégularités supposées dans la conduite de fonctionnaires<sup>4020</sup>.

1082. Plusieurs arrêts rendus sur le terrain de l'article 10 de la Convention à propos de cas de dénonciation ont néanmoins permis d'affiner l'approche et, en l'occurrence, d'infirmier le tournant apparemment pris dans l'arrêt *Heinisch*.

La première série d'arrêts débute avec un arrêt *Zakharov c. Russie*, rendu en 2006, qui inaugure la jurisprudence relative aux signalements d'irrégularités supposées dans la conduite de fonctionnaires. La Cour s'évertue, à chaque fois, à vérifier si les faits ont été rendus publics. Dans la négative, elle considère que les exigences fixées par l'article 10 de la Convention ne doivent pas être appréciées au regard de la liberté de la presse et de la nécessité de garantir un discours ouvert sur les questions d'intérêt public. Ces exigences doivent faire l'objet d'un

---

<sup>4017</sup> M. DAELEMANS, « E.H.R.M. 12 februari 2008 », *R.W.*, 2010-2011, n° 6, p. 251.

<sup>4018</sup> Résolution 1729 (2010), « Protection des « donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance, § 1<sup>er</sup>.

<sup>4019</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 43.

<sup>4020</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Zakharov c. Russie*, 5 octobre 2006, § 26 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kazakov c. Russie*, 18 décembre 2008, § 28 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezmyanny c. Russie*, 8 avril 2010, § 41 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sofranschi c. Moldova*, 21 décembre 2010, § 30 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 42 ; Cour eur. dr. h. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 35 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lešnik c. Slovaquie*, 11 mars 2003, § 55.



examen assoupli au regard du droit de signaler auprès des autorités compétentes des irrégularités commises par des fonctionnaires publics<sup>4021</sup>.

La Cour ayant souligné que l'affaire *Guja* – tranchée en 2008, soit deux ans après l'arrêt *Zakharov* – portait sur une situation inédite nécessitant de mettre au point de nouveaux critères d'appréciation, il faut en déduire que la jurisprudence *Guja* n'est applicable que lorsque le signalement revêt une certaine publicité.

Les « *whistleblowing cases* » revêtent de fait tous à ce jour une certaine publicité. Dans les affaires *Heinisch* et *Marchenko*, le lanceur d'alerte a certes signalé les faits auprès des autorités pénales, et non auprès de journalistes, mais il a également rendu publiques ses allégations par la diffusion de tracts et l'organisation d'une manifestation avec son syndicat. Ceci étant, la Cour rappelle, dans son arrêt *Heinisch*, qu'une plainte pénale s'analyse déjà en soi « en une dénonciation [*whistle-blowing*] d'un comportement prétendument illicite imputable à l'employeur de l'intéressée et que cet acte relève de l'article 10 de la Convention »<sup>4022</sup>.

1083. La deuxième série d'arrêts écarte explicitement l'application de la jurisprudence *Guja*. Les arrêts *Langner*, *Medžlis* et *Catalan* sont particulièrement dignes d'intérêt.

L'arrêt *Langner c. Allemagne* de 2015 confirme que la motivation du travailleur conditionne l'application de la jurisprudence *Guja*. Lorsque le requérant est *exclusivement* animé par un intérêt personnel, il ne mérite pas une protection particulière. En l'occurrence, la Cour a dénié la protection particulière conférée aux lanceurs d'alerte sur pied de l'article 10 de la Convention au motif que le requérant avait décidé de faire part de ses griefs à l'encontre de l'adjoint du maire deux ans après les faits alors que le service qu'il dirigeait était justement sur le point d'être supprimé<sup>4023</sup>. La juridiction en déduit que la prise de parole du requérant était exclusivement motivée par des considérations personnelles. Quoique de façon incidente, la Cour semble par ailleurs resserrer la jurisprudence *Guja* au signalement de faits illégaux dès l'instant où elle rappelle que la protection spéciale établie dans les arrêts *Guja* et *Heinisch* s'applique au signalement de pratiques illégales constatées sur le lieu de travail (« *illegal conduct or wrongdoing in the workplace* »<sup>4024</sup>), voire même seulement aux infractions pénales (« *criminal offence* »<sup>4025</sup>). Écartés explicitement par la Cour, les critères de la jurisprudence *Guja* se retrouvent néanmoins en filigrane du raisonnement de la Cour. Tous invalidés, la Cour conclut cependant à la non-violation de l'article 10 de la Convention.

L'arrêt *Medžlis c. Bosnie Herzégovine* de 2017 confirme, quant à lui, que la jurisprudence relative aux journalistes et aux chiens de garde ne s'applique pas aux lanceurs d'alerte<sup>4026</sup>. En l'espèce, la Cour a effectivement reconnu que les associations requérantes jouaient un rôle de

---

<sup>4021</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Sofranschi*, précité, § 29 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bezmyanny*, précité, § 41 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 42 ; Cour eur. D.H., arrêt *Kazakov*, précité, § 28 ; Cour eur. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 23.

<sup>4022</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 43.

<sup>4023</sup> La Cour a explicitement déclaré que « [*the current case has therefore to be distinguished from cases of "whistle-blowing", an action warranting special protection under Article 10 of the Convention, in which an employee reports a criminal offence in order to draw attention to alleged unlawful conduct of the employer (see Heinisch, cited above, § 43* » (Cour eur D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 47).

<sup>4024</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 44.

<sup>4025</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 47.

<sup>4026</sup> En ce sens, voy. not. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, p. 861.

chien de garde social et se distinguaient *de la sorte* des lanceurs d'alerte. Ce faisant, elles devaient bénéficier d'une protection similaire à celle accordée aux journalistes sous l'angle de l'article 10 de la CEDH.

Enfin, il ressort d'un arrêt *Catalan c. Roumanie* de 2018 que la jurisprudence *Guja* ne peut s'appliquer qu'aux travailleurs qui dénoncent librement des faits découverts sur leur lieu de travail ou en exécution de leur contrat de travail. Les faits doivent en outre avoir été commis sous le contrôle de l'employeur. L'arrêt *Catalan* confirme par ailleurs que le statut d'un fonctionnaire public est différent de celui d'un journaliste « à qui il incombe une obligation de communiquer, dans le respect de ses devoirs et de ses responsabilités, des informations et des idées sur toutes les questions d'intérêt général »<sup>4027</sup>.

1084. En définitive, il faut conclure que les lanceurs d'alerte ne se voient appliquer ni la jurisprudence relative à la liberté de la presse, ni celle relative aux signalements d'irrégularités commises par des fonctionnaires. La jurisprudence relative aux lanceurs d'alerte est une jurisprudence spécifique qui fait office de voie médiane entre la voie de la dénonciation journalistique et celle de la dénonciation civique. On ne peut soumettre le lanceur d'alerte aux mêmes devoirs et responsabilités que ceux auxquels sont soumis les journalistes et les autres chiens de garde<sup>4028</sup>. Dans le même temps, le lanceur d'alerte ne peut être considéré comme un simple citoyen. Il mérite une protection accrue dès lors qu'il se place dans une situation de vulnérabilité en choisissant de faire primer l'intérêt public sur le devoir de loyauté auquel il est astreint en vertu de son contrat de travail. En outre, il ne se contente pas de signaler les faits illicites dont il a connaissance aux autorités étatiques, il est aussi susceptible de s'adresser à son supérieur hiérarchique mais aussi et surtout de révéler publiquement les faits à un journaliste, à une organisation non gouvernementale ou encore à un syndicat.

#### *b) Les catégories de titulaires du droit de signaler des irrégularités*

1085. La réception jurisprudentielle du phénomène des lanceurs d'alerte amène à distinguer trois catégories de titulaires parmi les personnes susceptibles de signaler des irrégularités au titre du droit à la liberté d'expression : les journalistes et autres chiens de garde (i), les citoyens dans leurs relations avec l'administration (ii) et les lanceurs d'alerte au sens de la jurisprudence *Guja* (iii).

##### *i) Les journalistes et les autres « chiens de garde »*

1086. Si l'article 10 de la CEDH garantit la liberté d'expression à « toute personne », la Cour européenne des droits de l'homme a pour pratique de reconnaître le rôle essentiel joué par la presse dans une société démocratique : « si elle ne doit pas franchir certaines limites, tenant notamment à la protection de la réputation et aux droits d'autrui ainsi qu'à la nécessité d'empêcher la divulgation d'informations confidentielles, il lui incombe néanmoins de

---

<sup>4027</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 61.

<sup>4028</sup> Comme en témoigne l'arrêt *Catalan*, le dénonciateur qui révèle publiquement des faits susceptibles de revêtir un intérêt public sans pouvoir bénéficier de la jurisprudence *Guja* est cependant soumis à des devoirs et des responsabilités plus stricts que le lanceur d'alerte.

communiquer, dans le respect de ses devoirs et de ses responsabilités, des informations et des idées sur toutes les questions d'intérêt général »<sup>4029</sup>.

La Cour a rappelé, à l'occasion d'un arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, qui constitue un arrêt de principe, avoir admis à plusieurs reprises que la fonction de chien de garde consistant à faciliter l'exercice du droit du public de recevoir et de communiquer des informations et des idées sur des questions d'intérêt général n'est pas l'apanage de la presse<sup>4030</sup>.

En l'espèce, la requérante était une organisation non gouvernementale chargée de surveiller la mise en œuvre des droits de l'homme en Hongrie. Dans le cadre d'une étude sur la commission d'office, elle avait demandé à des services de police de lui communiquer le nom des avocats qu'ils avaient commis d'office et le nombre de fois où chacun d'eux avait été commis.

Dix-sept services de police avaient communiqué spontanément les informations demandées, cinq services avaient fourni les informations sur décision judiciaire et deux services avaient refusé d'obtempérer au motif que l'action en justice intentée à leur encontre par la requérante ne lui avait pas donné gain de cause. L'organisation non gouvernementale estimait que ce refus constituait une ingérence dans son droit à la liberté d'expression, et spécialement dans son droit d'accès à l'information.

En particulier, la Cour rappelle avoir déjà reconnu qu'une organisation non gouvernementale qui appelle l'attention de l'opinion sur des sujets d'intérêt public exerce un rôle de « chien de garde public » semblable par son importance à celui de la presse et peut donc être qualifiée de « chien de garde » social<sup>4031</sup>. Cette fonction justifie que l'organisation bénéficie en vertu de la Convention d'une protection similaire à celle accordée à la presse sur le terrain du droit d'accès à l'information en ce que les informations recherchées sont utiles à l'exercice de sa fonction de chien de garde<sup>4032</sup>.

En outre, les chercheurs universitaires<sup>4033</sup> et les auteurs d'ouvrages portant sur des sujets d'intérêt public<sup>4034</sup>, les blogueurs et les utilisateurs populaires des médias sociaux<sup>4035</sup> peuvent aussi être assimilés à la fonction de « chien de garde public » en ce qui concerne la protection

---

<sup>4029</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédar c. Suisse*, 29 mars 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *De Haes et Gijssels c. Belgique*, 24 février 1997, § 37 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bladet Tromsø et Stensaas c. Norvège*, 20 mai 1999, § 62 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Thoma c. Luxembourg*, 29 mars 2001, § 45 ; Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Tourancheau et July c. France*, 24 novembre 2005, § 65 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russie*, 10 juin 2004, p. 13 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 165.

<sup>4030</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag*, précité, § 166. Pour un commentaire de cet arrêt au regard de la matière fiscale, voy. A. VAN DE VIJVER & S. DE RAEDT, « Journalisten en ngo's: toegang tot fiscale bestuursdocumenten? », *T.F.R.*, 2018, pp. 451-454. Les auteurs soulignent notamment que le droit d'accès peut porter sur des informations fiscales dans la mesure où de telles informations peuvent contribuer à un débat public sur des thèmes d'intérêt général (p. 452). Sur les « nouveaux » bénéficiaires de la liberté de la presse, voy. not. Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 213-218.

<sup>4031</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Animal Defenders International c. Royaume-Uni*, 22 avril 2013, § 103 ; Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Vides Aizsardzibas Klubs c. Lettonie*, 27 mai 2004, § 42 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Tarsasag a Szabadsagjogokert c. Hongrie*, 14 avril 2009, § 27.

<sup>4032</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 166.

<sup>4033</sup> Voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Başkaya et Okçuoğlu c. Turquie*, 8 juillet 1999, §§ 61-67 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kenedi c. Hongrie*, 26 mai 2009, § 42 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Gillberg c. Suède*, 3 avril 2012, § 93.

<sup>4034</sup> Voy. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Chauvy et autres c. France*, 29 juin 2004, § 68 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Lindon, Otchakovsky-Laurens et July c. France*, 22 octobre 2007, § 48.

<sup>4035</sup> Voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Delfi AS c. Estonie*, 16 juin 2015, § 133.

offerte par l'article 10 de la Convention et le droit d'accès à l'information dès l'instant où ils contribuent grandement à améliorer l'accès du public à l'information et, de manière générale, à faciliter la diffusion de l'information<sup>4036</sup>.

1087. La protection conférée par l'article 10 de la Convention est subordonnée à la condition que les intéressés agissent de bonne foi de manière à fournir des informations exactes et dignes de crédit dans le respect des principes d'un « journalisme responsable »<sup>4037</sup>.

Le concept de journalisme responsable est une notion qui ne couvre pas uniquement le contenu des informations qui sont recueillies et/ou diffusées par des moyens journalistiques, mais « englobe aussi la licéité du comportement des journalistes [...] qu'un journaliste a enfreint la loi doit être pris en compte, *mais il n'est pas déterminant pour établir s'il a agi de manière responsable*<sup>4038</sup> »<sup>4039</sup>.

La Cour a reconnu, entre autres dans l'affaire *Magyar* précitée, que les exigences d'un journalisme responsable s'appliquent aux organisations non gouvernementales lorsqu'elles exercent une fonction similaire à celle de « chien de garde »<sup>4040</sup>.

1088. À la lumière de ces considérations, il apparaît que la jurisprudence relative aux journalistes et aux chiens de garde déborde le cadre de la présente étude dès l'instant où elle porte sur des personnes qui ne disposent pas d'un accès direct à l'information et/ou exercent une fonction de dénonciation (« chien de garde »). Ces personnes sont, dans ce cadre, tenues à un certain nombre d'exigences auxquelles ne sont pas tenus les titulaires « ordinaires » du droit à la liberté d'expression, tels que les « lanceurs d'alerte ».

En particulier, il faut observer que le journaliste ne révèle pas *librement* des faits qui présentent un intérêt public. Il est tenu de par sa *fonction* à une « obligation de communiquer, dans le respect de ses devoirs et de ses responsabilités, des informations et des idées sur toutes les questions d'intérêt général (nous soulignons) »<sup>4041</sup>. En fait, les journalistes et les organisations non gouvernementales apparaissent souvent comme des interlocuteurs privilégiés vis-à-vis de

---

<sup>4036</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Magyar Helsinki Bizottság*, précité, § 168. La Cour a par ailleurs reconnu que des activistes « comme *London Greenpeace*, doivent pouvoir mener leurs activités de manière effective et qu'il existe un net intérêt général à autoriser de tels groupes et les particuliers en dehors du courant dominant à contribuer au débat public par la diffusion d'informations et d'opinions sur des sujets d'intérêt général comme la santé et l'environnement » (Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 89).

<sup>4037</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 54 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédat c. Suisse*, 29 mars 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Pentikäinen c. Finlande*, 20 octobre 2015, § 90.

<sup>4038</sup> Un comportement illicite peut exceptionnellement être admis lorsqu'il n'y a pas d'autre moyen pour obtenir l'information recherchée. En ce sens, voy. par exemple Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Haldimann et autres c. Suisse*, 24 février 2015, § 61.

<sup>4039</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédat c. Suisse*, 29 mars 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Pentikäinen c. Finlande*, 20 octobre 2015, § 90. Sur le concept de « journalisme responsable », voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 264-268.

<sup>4040</sup> En ce sens, voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottság c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 159 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 87.

<sup>4041</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédat*, précité, § 50 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *De Haes et Gijssels c. Belgique*, 24 février 1997, § 37 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bladet Tromsø et Stensaas c. Norvège*, 20 mai 1999, § 62 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Thoma c. Luxembourg*, 29 mars 2001, § 45 ; Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Tourancheau et July c. France*, 24 novembre 2005, § 65 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russie*, 10 juin 2004, p. 13.

potentiels lanceurs d'alerte. Ils agissent alors comme des intermédiaires, des vecteurs de diffusion<sup>4042</sup>.

ii) Les « citoyens-administrés »

1089. La Cour des droits de l'homme reconnaît à tout citoyen le droit de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général<sup>4043</sup>.

Elle considère notamment que les particuliers sont assurément en droit, dans une société démocratique, « de formuler des commentaires et des critiques sur l'administration de la justice et les fonctionnaires qui y prennent part »<sup>4044</sup>.

En outre, elle a reconnu dans l'arrêt *Zakharov* que le droit de signaler, auprès des agents compétents de l'État, les conduites de fonctionnaires publics qui paraissent irrégulières ou illégales est un principe essentiel de l'État de droit<sup>4045</sup>. L'affaire mettait en jeu un citoyen qui avait transmis une lettre privée au vice-gouverneur de la région de Moscou en vue de se plaindre de la conduite irrégulière d'un fonctionnaire, membre du conseil municipal. En particulier, il prétendait que la fonctionnaire utilisait une parcelle de terrain communal à des fins privées. La Cour a par ailleurs précisé, à l'occasion de l'affaire *Medžlis* précitée, que le droit de signaler des irrégularités commises par des fonctionnaires, tel que protégé à l'occasion de l'arrêt *Zakharov*, n'appartient qu'aux particuliers et non pas aux organisations non gouvernementales telles que la requérante<sup>4046</sup>.

Dans le contexte singulier du milieu carcéral, la Cour a de surcroît considéré que la « possibilité de signaler des irrégularités présumées et de porter plainte contre les fonctionnaires prend une importance supplémentaire dans le cas de personnes sous le contrôle des autorités, comme les prisonniers. Les prisonniers devraient pouvoir se prévaloir de cette faculté sans avoir à craindre d'en subir des conséquences négatives »<sup>4047</sup>.

iii) Les « lanceurs d'alerte »

1090. La Cour européenne des droits de l'homme a reconnu, dans l'arrêt *Guja*, et dans d'autres arrêts depuis lors, que les fonctionnaires et autres salariés doivent être spécialement protégés lorsqu'ils dénoncent les conduites et les actes illicites constatés sur le lieu de travail dans la

---

<sup>4042</sup> Au regard des enseignements de la sociologie pragmatique du scandale, nous avons déjà épinglé que les journalistes ne pouvaient pas être considérés comme des dénonciateurs en ce qu'ils ne révèlent pas proprement dit le scandale, mais l'exploitent et le diffusent. Voy. *supra* n° 221.

<sup>4043</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Bargão et Domingos Correia*, précité, § 36 ; Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 61 ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 27 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bezmyanny*, précité, § 40 ; Cour eur. D.H., arrêt *Kazakov*, précité, § 28 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 42 ; Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis Islamske Zajednice Brcko*, précité, § 82.

<sup>4044</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Lešnik*, précité, § 55 ; Cour eur. D.H., déc. *Chernysheva*, précité, p. 13.

<sup>4045</sup> Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 26.

<sup>4046</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis Islamske Zajednice Brcko*, précité, §§ 84-85.

<sup>4047</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Shahanov c. Palfreeman v. Bulgarie*, 21 juillet 2016, § 64 (nous traduisons). Pour un commentaire, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 287-288.

mesure où « l'employé ou le fonctionnaire concerné est seul à savoir – ou fait partie d'un petit groupe dont les membres sont seuls à savoir – ce qui se passe sur son lieu de travail et est donc le mieux placé pour agir dans l'intérêt général en avertissant son employeur ou l'opinion publique »<sup>4048</sup>.

Le juge européen ne définit pas ce qu'il faut entendre par « *whistle-blowing* »<sup>4049</sup>. Ceci étant, le mot « *whiste-blowing* », traduit en français via le terme « dénonciation », apparaît dans la version anglaise de l'arrêt mais pas dans le corps de la décision de la Cour<sup>4050</sup>.

Il est toutefois possible de définir ce que recouvre *a minima* la notion aux yeux de la Cour à la lumière des circonstances de l'espèce et d'une série d'arrêts rendus depuis lors et évoqués plus haut<sup>4051</sup>. Le *whistleblower* est un *insider*, un travailleur soumis à un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion qui dispose sur son lieu de travail d'un accès privilégié à des informations confidentielles, c'est-à-dire censées demeurer secrètes. Ces informations concernent des conduites ou des actes illicites menés sous le contrôle de son employeur et dont le public pourrait avoir un droit à ce qu'elles soient divulguées en vertu de l'article 10 de la Convention. Le lanceur d'alerte décide librement de les révéler publiquement après les avoir révélées, sauf circonstances exceptionnelles, auprès d'un supérieur hiérarchique ou d'une autorité externe.

Il faut néanmoins reconnaître que dans la première affaire tranchée par le juge européen, l'affaire *Guja*, le requérant n'était pas un travailleur ordinaire. Il était directeur du service de presse du Parquet général. Cela implique qu'il était fonctionnaire et exerçait un poste à responsabilité.

1091. De là ont émergé deux interrogations.

*Primo*, la jurisprudence *Guja* est-elle applicable au secteur privé ? Cette première interrogation a rapidement été dissipée par la Cour qui a appliqué son schéma d'analyse, à l'occasion de l'affaire *Heinisch*, à une employée liée par un contrat de droit privé à une société de droit privé<sup>4052</sup>. La doctrine avait par ailleurs prédit cette solution au regard de la jurisprudence de la Cour européenne<sup>4053</sup>.

---

<sup>4048</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 72 ; Cour eur. D.H., arrêt *Martchenko*, précité, § 46 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 63 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 33.

<sup>4049</sup> Le mot est couramment scindé par un tiret en langue anglaise alors qu'une telle scission est absente en langue américaine.

<sup>4050</sup> Le second arrêt rendu dans l'affaire *Guja* en 2018 maintient une telle approche, excluant l'expression « *whistle-blowing* » du registre juridique (Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Guja v. Republic of Moldova* (n° 2), 27 février 2008).

<sup>4051</sup> Sur ces arrêts, voy. *supra* n°s 1080 et s.

<sup>4052</sup> La Cour a appliqué la jurisprudence *Guja* dans l'affaire *Heinisch* qui mettait en cause une infirmière gériatrique travaillant dans un foyer pour personnes âgées. Le foyer, *Vivantes*, était cependant semi-public puisqu'il s'agissait d'une s.p.r.l. dont le principal actionnaire était le Land de Berlin (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011).

<sup>4053</sup> Par parallélisme, on aurait tendance à appliquer facilement la jurisprudence au secteur privé, mais ce serait là faire fi d'une différence essentielle entre les deux situations: lorsque le lanceur d'alerte est un fonctionnaire, la potentielle ingérence est le fruit de l'État (application verticale de la CEDH) tandis que lorsque le lanceur d'alerte est un travailleur du secteur privé, la potentielle ingérence résulte de la décision d'une personne privée (application horizontale de la CEDH). Sur l'application de la jurisprudence *Guja* aux employés du secteur privé, voy. V. JUNOD,

*Secundo*, la jurisprudence *Guja* est-elle applicable aux lanceurs d'alerte *sensu lato* ? On peut penser que tel pourrait être le cas dans des circonstances exceptionnelles dans la mesure où la Cour a signalé, dans une affaire *Bargão c. Portugal*, que les considérations émises dans le cadre des affaires *Guja* et *Heinisch* « peuvent s'appliquer au cas d'usagers de services publics dans la mesure où ils ont connaissance ou utilisent les opérations internes du service en cause »<sup>4054</sup>. En l'espèce, des citoyens avaient adressé une lettre au Ministère de la Santé en vue de se plaindre de l'attitude d'un employé d'un centre de santé public. Une partie de la lettre avait ensuite été publiée dans un journal local. Condamnés pour le chef de diffamation aggravée, les citoyens, qui revendiquaient avoir agi *en tant que citoyens de Salvaterra do Extremo*, avaient saisi la Cour européenne des droits de l'homme sur la base de l'article 10 de la Convention.

## § 2. L'étendue du contrôle opéré par la Cour

1092. Le contrôle effectué par la Cour européenne des droits de l'homme sur le terrain de l'article 10 de la Convention repose sur une série de principes généraux bien établis dans sa jurisprudence (A). En substance, le contrôle réalisé vise à ménager un juste équilibre entre l'expression matérialisée sous la forme d'une dénonciation, protégée par l'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Convention, d'une part, et les finalités légitimes énumérées à l'article 10, paragraphe 2, de la Convention, spécialement le droit à la réputation et à l'honneur de la personne ou de l'organisation qui fait l'objet de la dénonciation et la nécessité d'empêcher la divulgation d'informations confidentielles, d'autre part.

Dans cet arbitrage, il importe de faire preuve de cohérence, raison pour laquelle la Cour veille à se donner un certain nombre de principes capables d'orienter, en fonction d'une situation donnée, son appréciation. La Cour a ainsi mis en évidence une série de principes spécifiques afin d'apprécier la situation particulière dans laquelle la dénonciation est le fruit d'une personne dont ça n'est pas la profession de dénoncer, tel qu'un lanceur d'alerte « civique » (C). Cette situation se distingue de celle où la dénonciation provient d'un « lanceur d'alerte » *sensu stricto* qui agit dans le cadre d'une relation de travail (B). Dans tous les cas, la Cour s'efforce de trouver un juste milieu entre une approche fondée sur la motivation du dénonciateur (approche subjective) et une approche fondée sur l'intérêt public de la dénonciation (approche objective)<sup>4055</sup>.

### A. Les principes généraux applicables

1093. La structure d'analyse adoptée par la Cour européenne des droits de l'homme demeure similaire, que le droit à la liberté d'expression soit exercé par un travailleur du secteur privé ou par un travailleur du secteur public, par un « lanceur d'alerte » ou par une personne privée. Dans un premier temps, elle vérifie si les faits allégués sont susceptibles de représenter une «

---

« La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, pp. 240-242.

<sup>4054</sup> Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 35 *in fine*.

<sup>4055</sup> Pour rappel, nous avons montré que le critère de la motivation (intéressement) permet de distinguer le délateur du dénonciateur tandis que le critère de l'intérêt public permet de distinguer le dénonciateur du lanceur d'alerte (voy. *supra* n° 1024).

ingérence ». Le cas échéant, elle examine alors si ladite ingérence est « prévue par la loi », si elle poursuit l'une ou l'autre finalité légitime énumérée au second paragraphe de l'article 10 de la Convention, et enfin, si elle est « nécessaire dans une société démocratique » afin d'accomplir ces finalités.

*a) L'existence d'une ingérence dans le droit de lancer l'alerte*

1094. Le lanceur d'alerte, par nature, est exposé à un risque de représailles : celui-ci provient de la nature confidentielle, *de facto* ou *de iure*, des informations divulguées et de la relation de subordination hiérarchique dans laquelle le place son contrat de travail. Parmi ces représailles peuvent figurer « le licenciement, la suspension, la rétrogradation, la perte de possibilités de promotion, les mutations à titre de sanction, ainsi que les diminutions de salaire ou retenues sur salaire, le harcèlement ou toute autre forme de sanction ou de traitement discriminatoire »<sup>4056</sup>.

Le particulier qui ne se situe pas dans une relation de travail est également susceptible de faire l'objet de représailles pour avoir dénoncé des faits auprès des organes compétents. La sanction la plus courante est le déclenchement d'une action en diffamation, qui aboutit fréquemment sur l'obligation de se rétracter quant aux allégations formulées et le paiement de dommages-intérêts.

1095. La Cour considère que les représailles dont fait l'objet un dénonciateur pour avoir exercé sa liberté d'expression peuvent s'analyser, à la lumière de la Convention, comme l'« ingérence d'une autorité publique » dans l'exercice, par l'intéressé, de son droit à la liberté d'expression garanti par l'article 10 de la Convention.

Dans l'arrêt *Guja*, la Cour a ainsi estimé que « la mesure de révocation prononcée [par le Parquet moldave] à l'encontre du requérant au motif qu'il avait rendu publiques les lettres litigieuses s'analyse en une "ingérence d'une autorité publique" dans l'exercice par l'intéressé de son droit à la liberté d'expression »<sup>4057</sup>. La Cour a pareillement admis que constituent une ingérence dans le droit de l'intéressé la condamnation pour diffamation<sup>4058</sup>, le licenciement et les décisions des tribunaux internes auxquelles elle a donné lieu<sup>4059</sup> ou encore la condamnation pénale de l'intéressé au motif qu'il a rendu publiques des informations secrètes et qu'il s'est emparé de onze cassettes afin d'étayer ses allégations<sup>4060</sup>.

Dans l'arrêt *Zakharov*, qui concernait un « citoyen-administré » et non un travailleur, la Cour a pareillement admis que le jugement prononcé dans le cadre de l'action en diffamation constituait une « ingérence d'une autorité publique » dans l'exercice par le requérant de son droit à la liberté d'expression<sup>4061</sup>. Elle a réaffirmé ce point de vue à plusieurs reprises, notamment dans les arrêts *Siryk*<sup>4062</sup> et *Bezmyannyi*<sup>4063</sup>.

---

<sup>4056</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Principe VII.

<sup>4057</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 55.

<sup>4058</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Martchenko c. Ukraine*, 19 février 2009, § 44.

<sup>4059</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Heinisch c. Allemagne*, 21 juillet 2011, § 43.

<sup>4060</sup> Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 77.

<sup>4061</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 21.

<sup>4062</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 31.

<sup>4063</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezmyannyi c. Russie*, 8 avril 2010, § 34.



1096. Au surplus, il importe de noter que la poursuite de mesures de représailles, alors qu'un arrêt de violation de l'article 10 de la Convention a été rendu par la Cour européenne des droits de l'homme, peut constituer une nouvelle violation de l'article 10 de la Convention.

Dans un second arrêt *Guja c. Moldova*, la Cour européenne des droits de l'homme a ainsi jugé que le second licenciement du lanceur d'alerte, qui faisait suite à sa réintégration au sein du Parquet Général, ne s'apparentait pas à un conflit ordinaire de travail, mais avait toutes les caractéristiques d'un nouvel acte de représailles perpétré en conséquence de l'acte de *whistleblowing* que ce dernier avait posé en 2003, lequel avait donné lieu au premier arrêt *Guja* de la Cour<sup>4064</sup>. Faisant application des critères développés à l'occasion de ce premier arrêt, la juridiction européenne a particulièrement été attentive au fait que les juridictions nationales n'avaient nullement examiné les allégations du requérant relatives à la violation de son droit à la liberté d'expression<sup>4065</sup>.

#### *b) L'ingérence doit être prévue par la loi*

1097. La première et la plus importante des exigences prescrites par l'article 10 de la Convention est que toute ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de la liberté d'expression doit être prévue par la loi<sup>4066</sup>.

Selon une jurisprudence constante, pour que l'ingérence soit « prévue par la loi », au sens de la Convention, il faut, tout d'abord, que la mesure incriminée ait une « base en droit interne », sachant que le terme « loi » doit être entendu dans son acception « matérielle » et non « formelle ». Ensuite, encore faut-il que la loi soit de « qualité », ce qui implique qu'elle soit suffisamment accessible et prévisible, c'est-à-dire « énoncée avec assez de précision pour permettre à un individu – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – de régler sa conduite »<sup>4067</sup>.

1098. Dans les affaires de *whistleblowing* jugées par la Cour de Strasbourg, la question de la légalité n'a pas suscité de débats particuliers dans la mesure où la liberté d'expression des travailleurs fait l'objet, dans la plupart des États membres du Conseil de l'Europe, d'un encadrement constitutionnel et/ou législatif. À ce propos, la Cour observe qu'un abus dans la liberté d'expression est considéré, selon les particularités du droit de chaque État membre, comme un fait répréhensible de nature à permettre l'engagement de poursuites disciplinaires pouvant aller jusqu'au licenciement<sup>4068</sup>.

Il est évident que le droit des États membres gagnerait hautement en prévisibilité et en qualité s'il venait à implémenter les critères développés par la Cour européenne des droits de l'homme dans son appréciation de la liberté d'expression des lanceurs d'alerte. Une telle implémentation

---

<sup>4064</sup> Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Guja c. Moldova* (n° 2), 27 février 2018, §§ 57-58.

<sup>4065</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja* (n° 2), précité, §§ 59-60.

<sup>4066</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 34. Voy. aussi Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Comité de rédaction de Pravoye Delo et Shtekel c. Ukraine*, 5 mai 2011, § 51.

<sup>4067</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Sunday Times c. Royaume-Uni*, 26 avril 1979, § 47 ; Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992, p. 237 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Rekvényi c. Hongrie*, 20 mai 1999, § 34 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Karademirci et autres c. Turquie*, § 40 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 81 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 34.

<sup>4068</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Palomo Sánchez*, précité, § 31.

jouirait par ailleurs d'une valeur symbolique non négligeable eu égard à la cause des lanceurs d'alerte.

Si l'on se situe en droit belge et que le dénonciateur est un travailleur, une base légale pourra être trouvée dans la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail<sup>4069</sup>. En particulier, il faut noter que l'article 16 de la loi précitée exige du travailleur qu'il exécute son contrat avec soin et probité en s'abstenant de tout comportement nuisible à son employeur<sup>4070</sup>. L'article 17 de la loi contraint, en outre, les travailleurs au respect d'une obligation de confidentialité durant l'exécution du contrat de travail et après sa cessation<sup>4071</sup>. En dehors de la loi relative aux contrats de travail, nous avons vu que le travailleur était tenu d'exécuter son contrat de travail de bonne foi en vertu de l'article 1134 du Code civil<sup>4072</sup>.

Parallèlement, l'article 37 de la loi précitée permet à chaque partie de résilier le contrat moyennant un préavis. L'article 35 permet notamment de résilier le contrat de travail en cas de motif grave. Le fait de dénoncer son employeur pour des faits illégaux ne devrait toutefois pas être constitutif de motif grave conformément à la jurisprudence pertinente<sup>4073</sup> et à la Charte sociale européenne révisée<sup>4074</sup>. En revanche, le refus répété d'utilisation des canaux de signalement interne peut être constitutif d'un motif grave dès lors que le travailleur manque, de la sorte, à son devoir de loyauté, de réserve et de discrétion et fait preuve d'insubordination<sup>4075</sup>.

À cet égard, Pierre Joassart, Marie Solbreux et Anne-Sophie Bouvy observent que les juridictions belges font l'impasse sur la grille adoptée traditionnellement par la Cour, considérant *a priori* qu'une mesure de licenciement est une ingérence dans le droit à la liberté d'expression du travail qui repose sur une base légale et poursuit une finalité légitime (le respect de l'autorité de l'employeur)<sup>4076</sup>. L'essentiel de la discussion porte alors sur le respect d'un juste équilibre entre le droit à la liberté d'expression du travailleur et le devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est tenu le travailleur vis-à-vis de son employeur.

---

<sup>4069</sup> En ce sens, voy. not. K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER & S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 132 ; Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle blowing* », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 3, p. 496.

<sup>4070</sup> S. GILSON & F. LAMBINET, *La liberté d'expression du travailleur salarié*, Les dossiers du BSJ, Limal, Anthemis, 2012, p. 6.

<sup>4071</sup> Sur l'obligation légale de confidentialité et le secret d'affaires, voy. not. V. DANAU, « Les secrets d'affaires et le contrat de travail », *Orientations*, 2019, liv. 5, pp. 2-24. Pour rappel, nous avons noté que le respect de l'ordre public interdit qu'un fait constitutif d'une infraction, telle qu'une fraude fiscale, soit protégé sous le couvert de l'article 17, 3°, de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail. Ceci étant, cela ne signifie pas, *a contrario*, que la révélation de tels faits ne pourrait pas être constitutive d'un motif grave justifiant le licenciement du travailleur en question comme l'illustre une décision de justice, il est vrai, fort ancienne (voy. *supra* n° 799).

<sup>4072</sup> Voy. *supra* n° 799.

<sup>4073</sup> Voy. *supra* n° 799 et s. Pour une synthèse de la jurisprudence belge sur le sujet et des critères mobilisés, voy. spéc. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n° 3-4, pp. 356-361.

<sup>4074</sup> Annexe de la Charte sociale européenne révisée conclue au sein du Conseil de l'Europe le 3 mai 1996, *S.T.E.*, n° 163.

<sup>4075</sup> Cour trav. Liège (13<sup>e</sup> ch.), 11 juin 2013, *J.L.M.B.*, 2014, liv. 35, p. 1668. Sur la question, voy. not. F. LAMBINET & S. GILSON, « Quand le travailleur qui critique son employeur franchit-il le Rubicon? », *Chron. D.S.*, 2014, liv. 3, pp. 169-171 ; P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n° 3-4, pp. 354-358 ; Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle blowing* », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 3, pp. 497-500.

<sup>4076</sup> P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, *op. cit.*, p. 355.

1099. Le critère de la légalité n'a pas davantage posé de difficultés dans les affaires qui mettaient en jeu un dénonciateur autre qu'un lanceur d'alerte *sensu stricto* dès lors que les mesures de sanctions reposent sur les dispositions nationales en matière de diffamation. Comme nous l'avons noté, la plupart des États sanctionnent pénalement la dénonciation méchante, mensongère et/ou abusive.

Dans un arrêt *Lešník c. Slovaquie*, la Cour a par exemple noté que la base légale résidait dans l'article 156, paragraphe 3, du Code pénal d'après lequel toute personne qui formule à l'encontre d'un fonctionnaire des remarques extrêmement offensantes ou diffamatoires ayant trait à l'exercice par lui des pouvoirs de sa charge est punie d'une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à un an ou d'une amende<sup>4077</sup>. En outre, elle a constaté que l'application des dispositions pertinentes à la situation du requérant n'était pas allée au-delà de ce que l'on pouvait raisonnablement prévoir vu les circonstances de l'espèce.

Si le dénonciateur n'est pas un travailleur, une base légale pourra, en droit belge, être trouvée dans les articles 443 et suivants du Code pénal qui sanctionnent la dénonciation méchante et/ou mensongère. Si la dénonciation a causé à autrui un dommage, une action en responsabilité civile sur pied de l'article 1382 du Code civil pourra également être intentée. Enfin, si la dénonciation emporte la violation d'une obligation de secret (secret professionnel, secret d'affaires, ...), une action pourra être intentée sur la base des dispositions pertinentes.

*c) L'ingérence doit poursuivre une « finalité légitime »*

1100. Pour que l'ingérence soit justifiée, il convient encore qu'elle poursuive un but légitime au sens du second paragraphe de l'article 10 de la CEDH.

Selon ce paragraphe, l'exercice de la liberté d'expression peut être soumis « à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire ».

1101. Dès lors que la nature confidentielle des informations divulguées intervient dans la qualification-même de « lanceur d'alerte » au sens de la Convention et, partant, dans l'application du régime protecteur par la Cour des droits de l'homme, les mesures prises par l'employeur à l'encontre du lanceur d'alerte auront en principe pour finalité d'empêcher la divulgation d'informations confidentielles<sup>4078</sup>. La Cour a admis que tant l'employeur public<sup>4079</sup> que l'employeur privé<sup>4080</sup> disposait d'un intérêt à ce que certaines informations ne soient pas transmises au public.

---

<sup>4077</sup> Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lešník c. Slovaquie*, 11 mars 2003, § 45. L'article 156, § 3, du Code pénal slovaque établit l'équivalent slovaque de l'injure-délict établie en Belgique par l'article 448, alinéa 2, du Code pénal.

<sup>4078</sup> Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine*, précité, p. 237 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 59 et 72 ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 26.

<sup>4079</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 59.

<sup>4080</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 64.

Il incombe aux États contractants de définir ce qu'ils entendent par « confidentiel » ou « secret »<sup>4081</sup>. Ceci étant, la Cour considère comme confidentiel, dans le cadre de son examen, les informations qui ne sont « pas facilement ou publiquement accessibles »<sup>4082</sup>.

Dans l'arrêt *Guja*, la Cour a par exemple induit le caractère confidentiel des lettres divulguées de la circonstance que le requérant n'avait pas voulu donner la source de ses informations lors de sa révocation. Quoique les lettres n'aient formellement pas été présentées comme confidentielles (aucun libellé n'en faisait mention), la Cour a retenu que le requérant avait, lors de sa révocation, refusé de communiquer sa source d'information, donnant à penser que « les renseignements en question n'étaient pas facilement ou publiquement accessibles »<sup>4083</sup>.

1102. Quand une personne ou une entreprise est nommément désignée et/ou attaquée, les mesures prises à l'encontre du lanceur d'alerte peuvent par ailleurs avoir pour objectif de protéger la réputation et les droits d'autrui<sup>4084</sup>.

Tel était, par exemple, le cas dans une affaire *Bathellier c. France* qui mettait en jeu un directeur d'un centre EDF-GDF<sup>4085</sup>. En l'espèce, la Cour a jugé que le licenciement et la mise à la retraite d'office du requérant poursuivait un but légitime, à savoir la protection de la réputation des droits d'autrui, en particulier de la société EDF-GDF et de ses dirigeants.

Si l'atteinte à la réputation personnelle présente un certain niveau de gravité et a été effectuée de manière à causer un préjudice à la jouissance personnelle du droit au respect de la vie privée, la protection de la réputation tombera, au surplus, sous le coup de l'article 8 de la Convention en tant qu'aspect de la vie privée<sup>4086</sup>. Dans ce cas, la Cour sera appelée « à vérifier si les autorités nationales ont ménagé un juste équilibre entre deux valeurs protégées par la Convention, à savoir, d'une part, la liberté d'expression garantie par l'article 10 et, d'autre part, le droit au respect de la vie privée consacré par l'article 8 »<sup>4087</sup> étant entendu qu'il s'agit de deux droits qui jouissent *a priori* d'une protection équivalente dans la jurisprudence de la Cour européenne<sup>4088</sup>. Dans ce contexte, la Cour admet que les autorités nationales disposent d'une large marge d'appréciation.

1103. Enfin, les mesures prises peuvent encore avoir pour finalité de prévenir et de réprimer des infractions touchant à la sûreté de l'État<sup>4089</sup>. À ce propos, il convient de souligner que les avancées normatives en matière de *whistleblowing* ont en commun de réserver au domaine de

---

<sup>4081</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Stoll c. Suisse*, 10 décembre 2007, § 137 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 110.

<sup>4082</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 59.

<sup>4083</sup> Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine*, précité.

<sup>4084</sup> Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 6 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 49 ; Cour eur. D.H., arrêt *Marchenko*, précité, § 45 ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 26.

<sup>4085</sup> Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 6.

<sup>4086</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Axel Springer AG c. Allemagne*, 7 février 2012, § 83 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Cumpănă et Mazăre c. Roumanie*, 17 décembre 2004, §§ 90-91 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Marchenko c. Ukraine*, 19 février 2009, § 44.

<sup>4087</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis*, § 77.

<sup>4088</sup> Un tel constat est formulé entre autres dans les arrêts suivants : Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Soares*, précité, § 42 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, req. n° 931/13, § 123 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêts *Von Hannover c. Allemagne* (n° 2), 7 février 2012, § 106 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Axel Springer AG c. Allemagne*, 7 février 2012, § 87.

<sup>4089</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 84.

la sécurité nationale et du renseignement un traitement spécifique plus strict<sup>4090</sup>, lequel doit en principe se produire dans le respect des « Principes globaux sur la sécurité nationale et le droit à l'information », plus connus sous l'intitulé « Principes de Tshwane ». Élaborés sous l'égide de l'*Open Society Justice Initiative*, ces principes ont été avalisés par l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe<sup>4091</sup>. Ils visent à fournir des orientations aux législateurs nationaux en vue de garantir un équilibre entre l'accès du public à l'information gouvernementale et la protection de la population contre les menaces qui pèsent sur la sécurité nationale, qui relèvent tous deux de l'intérêt public<sup>4092</sup>.

*d) L'ingérence doit être « nécessaire dans une société démocratique »*

1104. Selon une jurisprudence constante, « l'adjectif "nécessaire", au sens de l'article 10 § 2, implique un "besoin social impérieux". Les États contractants jouissent d'une certaine marge d'appréciation pour juger de l'existence d'un tel besoin »<sup>4093</sup>.

Dans les affaires qui mettent en cause un cas de dénonciation traditionnelle, la Cour estime que les autorités nationales sont, en principe, mieux placées pour assurer, dans le cadre de la marge d'appréciation qui leur est réservée, un juste équilibre entre les divers intérêts en jeu, à savoir d'une part, le droit du requérant à la liberté d'expression et, d'autre part, le droit de la personne dénoncée à la protection de ses droits individuels<sup>4094</sup>. Il revient donc à la Cour de déterminer si les juridictions internes ont outrepassé ou non leur marge d'appréciation en condamnant le requérant qui a fait usage du droit, reconnu à tout citoyen, de porter plainte en justice<sup>4095</sup>.

Dans les affaires qui mettent en cause un lanceur d'alerte, les États contractants bénéficient également, de prime abord, d'une large marge d'appréciation dans la mesure où la régulation juridique du *whistleblowing* est une question sensible et nouvelle. Si la dénonciation se pratique depuis des siècles, la question de son harmonisation transnationale et de son examen sous le prisme des droits fondamentaux est récente<sup>4096</sup>. Reste que les États membres de l'Union européenne sont parvenus à un consensus sur la question, certes après quelques atermoiements, avec la fameuse Directive sur les lanceurs d'alerte.

La juridiction strasbourgeoise devra nécessairement en tenir compte à l'avenir dans la mesure où la directive européenne renferme une série de règles et de principes acceptés par les États membres de l'Union européenne, tous parties à la Convention européenne des droits de

---

<sup>4090</sup> Voy. not. Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Principe 5.

<sup>4091</sup> Résolution 1954 (2013) intitulée « La sécurité nationale et l'accès à l'information », 2 octobre 2013.

<sup>4092</sup> Sur ces principes, voy. Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, commentaires, § 47. Voy. aussi M. BARDIN, « Les "lanceurs d'alerte" à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (O. de DAVID BEAUREGARD-BERTHIER & A. TALEB-KARLSSON, coord.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 249-274.

<sup>4093</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lešnik c. Slovaquie*, 11 mars 2003, § 51 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezmyannyi c. Russie*, 8 avril 2010, § 36 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sofranschi c. Moldova*, 21 décembre 2010, § 27 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Jersild c. Danemark*, 23 septembre 1994, § 31 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Hertel c. Suisse*, 25 août 1998, § 46 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 87.

<sup>4094</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Lešnik*, précité, § 55 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Bathellier c. France*, 12 octobre 2010, p. 7.

<sup>4095</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Lešnik*, précité, § 56

<sup>4096</sup> F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, pp. 105-107.

l'homme, et façonnés à la lumière du cadre international et européen existant. Lorsqu'elle est appelée à interpréter une disposition de la Convention dans un cas spécifique, en l'occurrence l'article 10 dans un cas de *whistleblowing*, la Cour tient effectivement compte de l'existence d'un dénominateur commun au sein des États contractants au regard des textes internationaux pertinents et de la pratique des États<sup>4097</sup>.

1105. En veillant à garantir la confidentialité de l'identité du lanceur d'alerte et des personnes concernées, la Directive sur les lanceurs d'alerte s'évertue à ménager *in abstracto* un juste équilibre entre le droit à la liberté d'expression du dénonciateur et le droit à la confidentialité des personnes concernées, qui procède du droit à la vie privée et du droit à la protection des données à caractère personnel.

L'équilibre ainsi dessiné devrait pencher *in concreto* en faveur du dénonciateur lorsque ce dernier dénonce des faits répréhensibles. Le système de dénonciation mis en place par la directive repose en effet sur un principe qui a également gagné les faveurs du Conseil de l'Europe, c'est celui selon lequel la confidentialité doit céder lorsque les faits dénoncés sont répréhensibles. Le Comité des ministres du Conseil de l'Europe observe ainsi que « dans de nombreuses juridictions, les tribunaux ont estimé qu'il ne pouvait y avoir aucune confidentialité en matière d'actes répréhensibles »<sup>4098</sup>. Dans l'arrêt *Guja*, la Cour des droits de l'homme a, de même, noté que les actions ou omissions du gouvernement doivent, dans un système démocratique, « se trouver placées sous le contrôle attentif non seulement des pouvoirs législatif et judiciaire, *mais aussi des médias et de l'opinion publique*. L'intérêt de l'opinion publique pour une certaine information peut parfois être si grand qu'il peut *l'emporter même sur une obligation de confidentialité imposée par la loi* (nous soulignons) »<sup>4099</sup>.

Cela revient à dire que la transparence (protégée par la liberté d'expression) doit primer sur le secret (protégé par la vie privée) lorsque les faits sont « répréhensibles ». Il faut pourtant concéder qu'il est parfois difficile de déterminer, avant d'avoir commis une ingérence dans le droit à la vie privée, si les pratiques en cause sont répréhensibles<sup>4100</sup>.

1106. Un tel principe en aurait surpris plus d'un il y a quelques années, en particulier dans le domaine fiscal où le principe du secret a longtemps régné.

Dans un arrêt *Satamedia c. Finlande*, rendu en Grande Chambre en 2017, la Cour européenne des droits de l'homme soulignait encore l'absence d'un consensus au sein des États contractants quant à la publicité des informations fiscales à caractère personnel, notant que la pratique la plus courante était celle du secret<sup>4101</sup>.

---

<sup>4097</sup> En ce sens, voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 124. Voy. aussi *supra* n° 1032.

<sup>4098</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Exposé des motifs, Introduction, § 15.

<sup>4099</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74.

<sup>4100</sup> On peut également se demander s'il ne relève pas de notre liberté la plus élémentaire de pouvoir transgresser la règle de droit et, ce à l'abri des regards. Voy. nos réflexions *supra* n° 931.

<sup>4101</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, §§ 81-82.

Ce constat conserve toute sa pertinence en 2020, mais il doit assurément être contrebalancé au regard des nombreuses mesures prises par l'Union européenne en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et exposées dans la première partie de l'étude. Ces mesures témoignent de l'intérêt public grandissant des informations fiscales, qu'elles contiennent ou non des données à caractère personnel. La Directive sur les lanceurs d'alerte donne d'ailleurs lieu, comme nous l'avons montré, à une application dans le domaine fiscal. Il semble désormais acquis que les législateurs nationaux doivent garantir une plus grande transparence fiscale vis-à-vis tant de l'administration que du public en général.

1107. Quoiqu'il en soit, la marge d'appréciation reconnue aux États contractants se double, dans chaque cas d'espèce, « d'un contrôle européen portant à la fois sur la loi et sur les décisions qui l'appliquent »<sup>4102</sup>.

La Convention visant à garantir des droits concrets et effectifs, et non des droits théoriques ou illusoires, il appartient à la Cour d'évaluer l'ingérence litigieuse « à la lumière de l'ensemble de l'affaire » pour déterminer si les décisions prises par les États membres, et spécialement les juridictions nationales, reposent sur des motifs pertinents et suffisants et si la sanction infligée était proportionnée aux buts légitimes poursuivis<sup>4103</sup>. Il revient donc à la Cour, en tenant compte des circonstances de chaque affaire, de rechercher si un juste équilibre a été ménagé entre le droit fondamental de l'individu à la liberté d'expression et l'intérêt légitime d'un État démocratique à garantir les finalités légitimes énoncées à l'article 10, paragraphe 2, de la Convention<sup>4104</sup>.

Il ressort de la jurisprudence strasbourgeoise que la marge d'appréciation est plus grande lorsque le dénonciateur, qu'il soit qualifié ou non de lanceur d'alerte, est un fonctionnaire et non un travailleur du secteur privé<sup>4105</sup>. Si tout travailleur jouit du droit à la liberté d'expression, la Cour européenne des droits de l'homme estime, au regard de la pratique existante, que le devoir de réserve auquel est soumis un fonctionnaire de l'État doit être apprécié plus strictement. Dans le même temps, le mouvement de transparence administrative pourrait néanmoins, il nous semble, justifier une plus grande souplesse dès lors que l'administration est davantage tenue de rendre des comptes que les entreprises du secteur privé.

---

<sup>4102</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lešnik c. Slovaquie*, 11 mars 2003, § 51 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezmyannyy c. Russie*, 8 avril 2010, § 36 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sofranschi c. Moldova*, 21 décembre 2010, § 27 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Jersild c. Danemark*, 23 septembre 1994, § 31 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Hertel c. Suisse*, 25 août 1998, § 46 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 87.

<sup>4103</sup> Voy. not. Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 45 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 32 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 59.

<sup>4104</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 57. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 94.

<sup>4105</sup> Lorsque le droit à la liberté d'expression des fonctionnaires se trouve en jeu, la Cour note que « les « devoirs et responsabilités » visés à l'article 10 § 2 précité revêtent un sens spécial qui justifie qu'on laisse aux autorités de l'État défendeur une certaine marge d'appréciation dans la détermination de la proportionnalité de l'ingérence en cause aux buts énoncés (Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 70-71 ; Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 57 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Vogt c. Allemagne*, 26 septembre 1995, § 53, et Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Ahmed et autres c. Royaume-Uni*, 2 septembre 1998, § 61).

*B. La protection des « lanceurs d'alerte »*

1108. C'est au stade de l'examen du principe de proportionnalité que la spécificité du lancement d'alerte prend forme dans l'examen de la Cour européenne des droits de l'homme. La Cour a défini, dans ce cadre, une série de facteurs visant à déterminer si, en l'espèce, le travailleur doit être, ou non, protégé sous l'angle de la Convention, en ce qu'il peut être considéré comme un « lanceur d'alerte ». Ces facteurs tendent, dans le même temps, à établir une pondération entre les intérêts des diverses parties en jeu (lanceur d'alerte, personne mise en cause, organisation impliquée, tiers éventuels) et donc à examiner si l'ingérence était nécessaire dans une société démocratique<sup>4106</sup>.

Le statut de ces facteurs pose quelques difficultés sur lesquelles il convient de revenir (a), avant d'en détailler le contenu (b).

*a) Le statut des principes de protection des lanceurs d'alerte*

1109. Il n'est pas simple, à la lecture de l'arrêt *Guja*, de déterminer le poids accordé par la Cour à chacun des facteurs examinés. La grille d'analyse élaborée par la Cour fixe-t-elle des facteurs cumulatifs ou doit-elle être comprise comme un faisceau d'indices ? Dans l'arrêt *Langner*, la Cour a de fait écarté la jurisprudence *Guja* au motif qu'un critère d'appréciation, le critère de la motivation, avait donné lieu à une appréciation négative (dénonciation intéressée)<sup>4107</sup>, tout en appliquant de façon implicite les critères élaborés dans la jurisprudence précitée<sup>4108</sup>.

La difficulté dérive en vérité du fait que les facteurs mis en exergue par la Cour ne semblent pas avoir tous le même statut. La doctrine est cependant partagée et les arrêts rendus depuis l'arrêt *Guja* ne permettent pas de mettre en évidence une hiérarchie claire<sup>4109</sup>.

En tout état de cause, on suppose que le critère relatif à l'existence d'autres moyens de divulgation occupe une place prépondérante puisqu'il est placé systématiquement en tête du raisonnement<sup>4110</sup> ou mis en exergue par la Cour elle-même<sup>4111</sup>. L'examen de la jurisprudence

---

<sup>4106</sup> Quentin Cordier considère, quant à lui, que les critères définis par la Cour visent *uniquement* à « déterminer si la divulgation, par le travailleur, d'informations préjudiciables à l'employeur est protégée par l'article 10 de la Convention susmentionné » (Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle blowing* », *Rev. dr. ULg*, n° 3, 2017, p. 502).

<sup>4107</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 47. Un tel schéma est également observable dans la décision *Bathellier* (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Bathellier c. France*, 12 octobre 2010, p. 7) de même que dans l'arrêt *Soares* (Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 49).

<sup>4108</sup> Une telle approche ne contribue pas à clarifier, d'après Quentin Van Enis, le champ d'application de ceux qui peuvent être qualifiés de « *whistleblowers* » (Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 128).

<sup>4109</sup> Dans le sens d'un faisceau d'indices, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, p. 256. Quentin Van Enis est plutôt disposé à y déceler des critères cumulatifs, même si une pondération entre les différents critères est envisageable (Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op.cit.*, pp. 131-132, n° 47).

<sup>4110</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 65 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 73 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, §§ 97-100.

<sup>4111</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medžlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 80.



relative aux signalements d'irrégularités commises par un fonctionnaire conforte ce point de vue dans la mesure où l'absence de publicité conditionne l'application des critères dégagés dans ce cadre.

1110. Au demeurant, il faut admettre que les différents critères ont nécessairement une portée fluctuante dans la mesure où la Cour précise à chaque fois leur teneur dans un contexte particulier, le contexte du signalement<sup>4112</sup>.

C'est dans ce contexte particulier que doit être placé le conflit entre le droit à la liberté d'expression de la personne qui dénonce et le droit à la vie privée de celui qui est dénoncé. La juridiction des droits de l'homme ayant reconnu que ces deux droits bénéficient d'une protection équivalente<sup>4113</sup>, il importe peu que l'affaire soit concrètement portée sous l'angle de l'article 10 ou de l'article 8 de la Convention<sup>4114</sup>. Au final, la décision prise par la Cour aura nécessairement pour effet de faire pencher la balance soit en faveur de l'article 10 de la Convention, et donc de la transparence, soit en faveur de l'article 8 de la Convention, et donc du secret<sup>4115</sup>.

À mi-chemin entre ces deux préoccupations générales – transparence et secret – se trouve une troisième préoccupation, cette fois-ci individuelle : le devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est astreint le lanceur d'alerte. La Cour a admis que ce devoir « peut être plus accentué pour les fonctionnaires et les employés de la fonction publique que pour les salariés travaillant sous le régime du droit privé »<sup>4116</sup>.

Cette troisième préoccupation oriente, à l'instar des deux autres préoccupations, l'examen réalisé par la juridiction européenne. Cette préoccupation semble même cardinale dès l'instant où la Cour a conçu sa grille de lecture précisément à l'aune de cette préoccupation<sup>4117</sup>. Après avoir souligné qu'il importait « *[e]u égard à l'obligation de discrétion susmentionnée [...]* que la personne concernée procède à la divulgation d'abord auprès de son supérieur ou d'une autre autorité ou instance compétente (nous soulignons) », la Cour a en effet observé qu'il convenait également de « tenir compte d'un certain nombre d'autres facteurs » « *[p]our apprécier la proportionnalité d'une atteinte portée à la liberté d'expression d'un fonctionnaire en pareil cas (nous soulignons)* »<sup>4118</sup>.

---

<sup>4112</sup> En ce sens, voy. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, p. 868.

<sup>4113</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 42.

<sup>4114</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Haldimann et autres c. Suisse*, 24 février 2015, § 54 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Von Hannover c. Allemagne* (n° 2), 7 février 2012, § 106. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Medžlis*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 42.

<sup>4115</sup> En ce sens, voy. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *op. cit.*, p. 869.

<sup>4116</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 56 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 64. Voy. aussi K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER & S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 133 ; V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 243.

<sup>4117</sup> Sur la prévalence du devoir de loyauté, voy. not. Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle blowing* », *Rev. dr. ULg*, n° 3, 2017, p. 502 ; K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte ... », *op. cit.*, p. 870.

<sup>4118</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 73-74.

Dans les arrêts *Heinisch* et *Catalan*, la Cour a expressément souligné que « la nature et l'étendue de ce devoir de loyauté dans telle ou telle affaire ont des incidences sur la mise en balance des droits des employés avec les intérêts concurrents de leur employeur »<sup>4119</sup>. Dans l'arrêt *Catalan*, la Cour a cependant déplacé son attention vers les « devoirs et responsabilités des membres de la fonction publique »<sup>4120</sup>, durcissant par la même occasion son contrôle dans la mesure où le statut de lanceur d'alerte ne pouvait pas être reconnu en l'espèce.

*b) Les principes de protection des lanceurs d'alerte*

1111. La Cour européenne des droits de l'homme a choisi d'apprécier le respect du principe de proportionnalité, par nature très vague<sup>4121</sup>, à l'aune d'une grille de lecture basée sur six facteurs<sup>4122</sup>.

Selon les principes dégagés par la Cour européenne, la divulgation au public ne doit intervenir qu'en dernier ressort (i). L'information publiée doit ensuite présenter un intérêt public (ii) et être authentique (iii); l'intérêt du public d'obtenir l'information dénoncée doit peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur (iv); le dénonciateur ne doit pas être animé par des considérations personnelles (v); enfin, la gravité de la sanction encourue par le dénonciateur est prise en considération par le juge (vi).

Nous détaillons ces principes dans les lignes qui suivent en veillant à mettre en relief les difficultés suscitées et les spécificités posées par la matière fiscale, tout en annonçant la façon dont la toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte semble y répondre.

i) Le respect d'une procédure échelonnée

1112. La Cour européenne des droits de l'homme vérifie, en premier lieu, que la divulgation au public est bien intervenue en dernier ressort. « Eu égard à l'obligation de discrétion susmentionnée », il importe effectivement que le dénonciateur « procède à la divulgation d'abord auprès de son supérieur ou d'une autre autorité ou instance compétente. La divulgation au public ne doit être envisagée qu'en dernier ressort, en cas d'impossibilité manifeste d'agir

---

<sup>4119</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 64 ; Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 56.

<sup>4120</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 78.

<sup>4121</sup> Sur l'examen du principe de proportionnalité par la Cour européenne des droits de l'homme, voy. l'ouvrage de référence en la matière : S. VAN DROOGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la Convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux*, Bruxelles, Facultés Universitaires Saint-Louis Bruxelles – F.U.S.L., 2002.

<sup>4122</sup> Sur ces principes, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-151 ; V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, pp. 459-482 ; K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise », *op. cit.*, pp. 129-150 ; V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. ... », *op. cit.*, pp. 227-260.

autrement »<sup>4123</sup>. En d'autres mots, le requérant est tenu de suivre la chaîne de commandement (« *chain of command* ») appropriée au regard du cas d'espèce<sup>4124</sup>.

Le statut occupé par ce premier critère a donné lieu à de vives discussions au regard de sa place dans le raisonnement de la Cour, situé en tête et même en marge des autres facteurs<sup>4125</sup>.

1113. En tout état de cause, on constate que les affaires libellées par la Cour comme des « *whistleblowing cases* » comportent toutes une certaine dose de publicité<sup>4126</sup>. Il faut donc admettre que l'examen du facteur de la voie de signalement conditionne en fait l'examen des autres facteurs<sup>4127</sup>.

En principe, aucune mesure de rétorsion ne devrait en effet être admise en cas de signalement externe (dénonciation auprès des autorités publiques, telles que la police), le lanceur d'alerte exerçant le droit subjectif reconnu à tout justiciable d'ester en justice. La Cour a en outre confirmé, à l'occasion de l'affaire *Heinisch*, qu'une plainte pénale s'analyse déjà en soi « en une dénonciation d'un comportement prétendument illicite imputable à l'employeur de l'[intéressé] et que cet acte relève de l'article 10 de la Convention »<sup>4128</sup>.

Le signalement interne au sein de l'organisation, publique ou privée, devrait aussi être examiné comme un acte relevant de l'article 10 de la Convention dès l'instant où la Cour promeut elle-même le respect d'une procédure échelonnée, donnant alors à la dénonciation la nature d'un processus et non pas seulement d'un fait instantané. En outre, il ne pourrait, dans un tel cas, être reproché au lanceur d'alerte d'avoir violé une quelconque obligation de confidentialité<sup>4129</sup>. Dans un tel cas de figure, la balance devrait nécessairement pencher en faveur du dénonciateur dès l'instant où il s'est gardé de dénoncer les faits au niveau le plus susceptible de causer un préjudice à son employeur, le niveau public<sup>4130</sup>.

Il ressort de la jurisprudence belge que le travailleur devrait à tout le moins être protégé lorsqu'il a fait part de griefs non manifestement dénués de tout fondement<sup>4131</sup>, et non pas de

---

<sup>4123</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 65 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 73.

<sup>4124</sup> Sur l'exigence de suivre une procédure échelonnée, voy. not. W. VANDEKERCKHOVE, « European whistleblower protection: tiers or tears? » in *A Global Approach to Public Interest Disclosure* (D. LEWIS, éd.), Cheltenham/Northampton MA, Edward Elgar, pp. 15-35.

<sup>4125</sup> Dans l'arrêt *Guja*, la Cour apprécie tout d'abord ce premier critère au regard du devoir de loyauté, de réserve et de discrétion (§ 73) avant de mettre en évidence les autres critères définis au regard du principe de proportionnalité (§§ 74 et suivants).

<sup>4126</sup> Dans les affaires *Heinisch* et *Marchenko*, le lanceur d'alerte avait certes signalé les faits auprès des autorités pénales, et non auprès de journalistes, mais il avait également rendu publiques ses allégations par la diffusion de tracts et l'organisation d'une manifestation avec son syndicat.

<sup>4127</sup> La Cour n'examine pas les faits, lorsqu'ils sont privés, au regard des critères de la jurisprudence *Guja*, mais au regard de critères qui varient notamment en fonction de la motivation du dénonciateur. Sur les principes appliqués par la Cour dans ce cadre, voy. *infra* n°s 1145 et s.

<sup>4128</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 43.

<sup>4129</sup> En ce sens, voy. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 235.

<sup>4130</sup> En ce sens, voy. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? ... », *op. cit.*, p. 476.

<sup>4131</sup> Trib. trav. Charleroi, 14 mars 1999, *Chron. D.S.*, 1999, p. 514. Sur cette précision, voy. not. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, pp. 356-357.

simples soupçons, auprès de son employeur sur un ton excluant toute insubordination (propos dénigrants ou irrévérencieux)<sup>4132</sup>.

1114. La formulation alternative utilisée s'agissant du signalement interne et du signalement externe a semé le doute : le lanceur d'alerte peut-il choisir, entre son supérieur et l'autorité publique, l'interlocuteur qui lui semble le plus adéquat ou doit-il *d'abord* s'adresser à son supérieur et *ensuite* interpellier l'autorité publique ?

Tandis que la majorité des auteurs considéraient qu'il fallait interpréter la jurisprudence de la Cour comme donnant la prévalence au signalement interne dans le respect du principe de hiérarchie<sup>4133</sup>, le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe défendait, dans la Recommandation CM/Rec (2014)7, une appréciation au cas par cas : la situation individuelle de chaque cas devrait déterminer la voie de signalement (interne, externe ou publique) la plus appropriée<sup>4134</sup>.

1115. La nécessité de suivre une procédure échelonnée a fortement échauffé les esprits lors de la rédaction de la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>4135</sup>. C'est que la doctrine souffle ici le chaud et le froid, l'obligation de suivre une procédure échelonnée ayant son lot d'avantages et d'inconvénients comme nous l'avons amplement montré.

Dans le sillage des recommandations formulées par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe, la directive énonce que « l'auteur de signalement devrait pouvoir choisir le canal de signalement le plus approprié en fonction des circonstances particulières de l'affaire »<sup>4136</sup>.

L'option prise par le législateur européen peut, à première vue, sembler inconciliable avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Alors que la Cour des droits de l'homme exige un déconfinement progressif de l'alerte, le législateur laisse le dénonciateur libre de choisir la voie de signalement la plus appropriée. Cette contradiction nous semble toutefois qu'apparente étant donné que le législateur européen rejoint en réalité le point de vue de la Cour européenne en donnant la priorité, dans la mesure du possible, à la voie interne.

---

<sup>4132</sup> Trib. trav. Bruxelles, 9 juillet 1985, *J.T.T.*, 1985, p. 477. Voy. aussi Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, §§ 7 et 62. En ce sens, voy. not. P. HUMBLET, « De la liberté d'expression des travailleurs salariés », *Chr. D.S.*, 2003, n° 4, p. 160 ; S. GILSON & F. LAMBINET, *La liberté d'expression du travailleur salarié*, Les dossiers du BSJ, Limal, Anthemis, 2012, p. 31 ; Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle-blowing* », *Rev. dr. ULg*, n° 3, 2017, pp. 498-499 ; H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 37.

<sup>4133</sup> En ce sens, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, p. 132 ; K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *op. cit.*, p. 867 ; D. KAFTERANIS, « Protection of Whistleblowers in the European Union: The Promising Parliament Resolution and the Challenge for the European Commission », *Oxford Business Law Blog*, 14 December 2017 ; Q. CORDIER, *op. cit.*, p. 502.

<sup>4134</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Principe IV p. 9, point 14.

<sup>4135</sup> Sur les avantages et les inconvénients à suivre une procédure échelonnée, voy. *supra* n°s 891 et s.

<sup>4136</sup> Considérant n° 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

La Cour européenne des droits de l'homme, comme le législateur européen, défendent en réalité une diffusion graduée de l'alerte au motif que ce mode de diffusion est le seul à même de garantir un équilibre entre les droits, libertés et intérêts des parties en présence<sup>4137</sup>.

En outre, il importe de souligner que la procédure échelonnée, telle que préconisée par la juridiction européenne, n'est pas absolue. Une appréciation au cas par cas plutôt qu'une hiérarchie stricte entre les canaux de signalement doit être préférée. S'il n'existe pas de dispositif d'alerte permettant de faire part de ses préoccupations en interne, ou si celui-ci s'avère inefficace ou inadapté compte tenu de la nature du problème ou de la qualité de la personne en cause, le lanceur d'alerte pourrait légitimement, sans perdre le bénéfice de sa protection, passer directement à l'échelon externe<sup>4138</sup>.

De surcroît, des circonstances exceptionnelles, telles que la violation grave du droit international des droits de l'homme, du droit international humanitaire ou d'autres droits fondamentaux par un État, ou le risque d'un danger irréversible, peuvent nécessiter de recourir directement à la divulgation au public<sup>4139</sup>.

1116. Alors amené à choisir la voie de signalement la plus appropriée, le lanceur d'alerte peut donc compter sur un certain nombre de circonstances dégagées par la Cour européenne des droits de l'homme : l'absence de canaux spécialement dédiés, l'inaction réelle ou potentielle du supérieur hiérarchique et la qualité de la personne visée par la dénonciation<sup>4140</sup>.

La première circonstance devrait se raréfier à l'avenir dès lors que les États membres sont tenus de mettre en place des dispositifs de signalement interne et externe dans un certain nombre de domaines en application de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Ils étaient déjà tenus à une telle obligation en vertu d'obligations sectorielles. Il n'empêche que l'existence légale de dispositifs de dénonciation n'est pas suffisante. La Cour s'efforce de vérifier que ces dispositifs sont réels et effectifs<sup>4141</sup>.

---

<sup>4137</sup> Ce n'est pas un hasard si le respect d'une procédure échelonnée était déjà défendu dans la procédure romano-canonique au Moyen-Âge au regard d'un évangile de Matthieu. Voy. *supra* n° 61.

<sup>4138</sup> En ce sens, voy. not. Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 80-83. Voy. aussi Recommandation CM/Rec(2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 67 ; résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, point 34 ; article 15, § 1<sup>er</sup>, b), ii), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4139</sup> En ce sens, voy. article 15, § 1<sup>er</sup>, b), i), de la Directive sur les lanceurs d'alerte; Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 19, § 38. Voy. aussi la Loi française Sapin II, dont l'article 8, III, prévoit qu'« en cas de danger grave et imminent ou en présence d'un risque de dommages irréversibles », le signalement peut intervenir directement auprès d'autorités externes ou être rendu public. Pour un commentaire de cette loi, voy. not. A. LACHAPPELLE, « La déclaration d'informations (« reporting ») comme outil de lutte contre la criminalité financière: commentaire de la décision n° 2016-741 du Conseil constitutionnel français », *T.F.R.*, 2017, pp. 427-431.

<sup>4140</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 80-83.

<sup>4141</sup> C'est ainsi qu'un commentateur flamand a pu écrire que l'existence du décret flamand du 7 mai 2004 modifiant le décret du 7 juillet 1998 instaurant le service de médiation flamand, en ce qui concerne la protection de fonctionnaires qui dénoncent des irrégularités (*M.B.*, 11 juin 2004) n'attestait pas en soi de l'existence de canaux effectifs dans le secteur public. Si les mesures prises en application du décret flamand se révélaient inefficaces dans les faits, le fonctionnaire devrait pouvoir bénéficier de la protection de l'article 10 de la CEDH (en ce sens, voy. M. DAELEMANS, « E.H.R.M. 12 februari 2008 », *R.W.*, 2010-2011, n° 6, pp. 251-253).

*Quid* en dehors de ces hypothèses ? Faut-il déduire de l'absence de dispositifs de *whistleblowing* l'absence de dispositifs de signalement ? Une telle solution nous semble excessive. Ce n'est pas parce qu'il n'existe pas formellement de dispositifs de *whistleblowing* qu'il n'est pas possible pour un travailleur de faire remonter des inquiétudes, quoique par le truchement d'un intermédiaire, notamment par un délégué du personnel ou un représentant du personnel.

Ceci étant, la mise en place de canaux spécifiques de *whistleblowing* en toute matière, en ce compris au niveau du signalement externe dans le domaine pénal, qui se confond avec la dénonciation traditionnelle, a le mérite de la clarté<sup>4142</sup>. Une telle mesure est également censée accroître la qualité des dénonciations qui parviennent aux autorités en orientant et en conseillant les potentiels dénonciateurs. En toute hypothèse, la jurisprudence de la Cour devrait être interprétée comme stimulant, en l'absence d'une obligation légale, à la mise en place de canaux efficaces de signalement interne<sup>4143</sup>. À défaut de tels canaux ou en présence de canaux défaillants, le travailleur pourra effectivement porter légitimement ses préoccupations en dehors du cadre de l'organisation.

1117. La deuxième circonstance procède de la volonté de mettre en place un déconfinement progressif de l'alerte en vue de garantir un équilibre entre les droits des parties en présence. Elle n'en est pas moins difficile à apprécier en pratique. À partir de quand le dénonciateur peut-il conclure que le délai raisonnable dans lequel il était en droit d'attendre une réaction est expiré ?<sup>4144</sup>

La Directive sur les lanceurs d'alerte apporte une piste de solution pour ce qui est des signalements qui relèvent de son champ d'application en fixant le délai dans lequel le lanceur d'alerte est en droit d'attendre un retour d'informations (de trois à six mois suivant les cas)<sup>4145</sup>. Passé ce délai, ce dernier pourrait légitimement décider de se diriger vers le niveau supérieur.

Enfin, la troisième circonstance réside dans la qualité de la personne visée par la dénonciation. Conformément à la jurisprudence de la Cour, les personnalités publiques admettent une plus grande ingérence dans leur vie privée et donc une plus grande exposition publique. Dans l'affaire *Guja*, la dénonciation concernait ainsi une « personnalité de haut rang » en, l'occurrence le vice-président du Parlement moldave.

Au regard des considérations émises au fil de l'étude, il est permis de penser que la Cour acceptera plus facilement que le dénonciateur emprunte la voie externe ou publique pour dénoncer une personne d'une certaine importance sociale, telle qu'une multinationale ou une personnalité publique qu'une personne privée.

---

<sup>4142</sup> En ce sens, voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 234.

<sup>4143</sup> En ce sens, voy. déjà J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, 2013, p. 519.

<sup>4144</sup> À l'instar de Valérie Junod, nous pensons que « la volonté de garantir la liberté d'expression et de défendre l'intérêt public milite en faveur d'une appréciation selon la perspective d'un employé raisonnable placé dans les mêmes circonstances que le *whistleblower* » (V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 234).

<sup>4145</sup> Articles 9, § 1<sup>er</sup>, f) (signalement interne) et 11, § 2, d) (signalement externe) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

En sus de ces circonstances, l'appréciation doit encore tenir compte de l'obligation de discrétion à laquelle est tenue le dénonciateur. Cette obligation représente effectivement le point de référence au départ duquel la Cour a décliné son raisonnement. L'appréciation sera *a priori* plus stricte si le travailleur est un fonctionnaire plutôt qu'un travailleur du secteur privé. *A fortiori*, elle devrait également être plus stricte si le dénonciateur était tenu à une obligation renforcée de secret, laquelle va souvent de paire avec une obligation renforcée de vigilance (travailleur professionnel). Plus l'obligation de confidentialité à laquelle le dénonciateur est tenu est grande et plus celui-ci doit faire preuve de prudence. De même, plus la responsabilité professionnelle pesant sur le dénonciateur est grande et plus il doit faire preuve de réserve dans le contenu de ses allégations et dans la façon dont elles sont rapportées.

1118. Deux affaires permettent d'illustrer le propos : d'une part, l'affaire *Heinisch* ; d'autre part, l'affaire *Bucur*<sup>4146</sup>.

Dans l'affaire *Heinisch*, la Cour a ainsi constaté que la requérante, infirmière gériatrique dans un établissement de santé, s'était adressée à de nombreuses reprises à la direction de *Vivantes*, y compris par l'entremise d'un avocat. Cette dernière avait toutefois eu le sentiment que ses démarches n'avaient nullement mené à une amélioration des conditions de travail et de la qualité des soins prodigués. De plus, la requérante avait indiqué auprès de ses supérieurs craindre que l'absence de dénonciation (« *failure to report* » dans la traduction anglaise) des dysfonctionnements constatés dans la prise en charge des patients ne mette en cause sa responsabilité pénale.

En droit belge, une infirmière placée dans la même situation pourrait être tenue de dénoncer les faits en application de l'article 422*bis* du Code pénal qui incrimine la non-assistance d'une personne en danger. L'article 422*bis* du Code pénal établit effectivement ce que l'on appelle un délit d'omission ou d'inaction<sup>4147</sup>.

Dans l'affaire *Bucur*, la Cour a observé que les dispositifs d'alerte n'étaient, non pas défaillants, mais inexistant<sup>4148</sup>. Le Gouvernement roumain n'avait produit aucun élément démontrant l'existence, à l'époque des faits<sup>4149</sup>, de dispositions concernant la divulgation par des employés d'irrégularités commises sur leur lieu de travail<sup>4150</sup>. De plus, il était manifeste que les irrégularités observées par le lanceur d'alerte (interceptions illégales de conversations téléphoniques au sein du service de renseignement dans lequel ce dernier travaillait) concernaient directement ses supérieurs. Il s'ensuit que, dans les circonstances de l'espèce, une divulgation directement à l'opinion publique pouvait se justifier.

---

<sup>4146</sup> Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, §§ 81-84.

<sup>4147</sup> Voy. *supra* n° 741.

<sup>4148</sup> Pour un commentaire de l'arrêt *Bucur*, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 290-291.

<sup>4149</sup> Depuis lors, la Roumanie s'est dotée d'une loi relative aux lanceurs d'alerte dans le secteur public, la loi n° 571/2004 sur la protection des agents publics portant plainte en cas de violations de la loi (Conseil de l'Europe, *Protection des lanceurs d'alerte : Petit guide pour la mise en œuvre nationale*, août 2016, p. 5).

<sup>4150</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, §§ 96-97.

ii) L'intérêt public de l'information publiée

1119. La Cour européenne des droits de l'homme vérifie en deuxième lieu si l'information publiée présente un intérêt public. Cet examen s'inscrit dans le prolongement de la jurisprudence relative à la mise en balance de la protection de la vie privée et de la liberté d'expression qui axe le débat sur « la nécessité que la publication d'informations, de documents ou de photos dans la presse serve l'intérêt public et apporte une contribution au débat d'intérêt général »<sup>4151</sup>.

À cet égard, la Cour « rappelle que l'article 10 § 2 de la Convention ne laisse guère de place pour des restrictions à la liberté d'expression dans le domaine des questions d'intérêt général (voir, parmi d'autres, *Sürek c. Turquie* (n° 1) [GC], n° 26682/95, § 61, CEDH 1999-IV). Dans un système démocratique, les actions ou omissions du gouvernement doivent se trouver placées sous le contrôle attentif non seulement des pouvoirs législatif et judiciaire, mais aussi des médias et de l'opinion publique. L'intérêt de l'opinion publique pour une *certaine* (nous soulignons) information peut parfois être si grand qu'il peut l'emporter même sur une obligation de confidentialité imposée par la loi (*Fressoz et Roire c. France* ([GC], n° 29183/95, CEDH 1999-I ; *Radio Twist, a.s. c. Slovaquie* (n° 62202/00, CEDH 2006-XV) »<sup>4152</sup>.

1120. Au travers de ce critère, la Cour européenne des droits de l'homme accorde une place singulière à une parole en particulier, celle qui relève du débat d'intérêt général intéressant le public, celle qui contient des vérités importantes dont la révélation n'est pas exempte de risques pour son auteur, renouant d'une certaine façon avec la *parrësia* des Grecs Anciens<sup>4153</sup>.

Ce constat amène à établir une distinction entre deux catégories d'informations : les informations dont la publication contribue à un débat public sur une question d'intérêt général, d'une part, et les informations dont la publication a pour seul objet de satisfaire la curiosité d'un certain public sur les détails de la vie privée d'une personne, d'autre part<sup>4154</sup>. La Cour doit dans ce cadre nécessairement tenir compte de la cible de la dénonciation : s'agit-il d'une entreprise, d'une multinationale, d'un fonctionnaire subalterne, d'un chef de corps ?<sup>4155</sup> Les informations du premier type peuvent justifier la révélation publique en dépit d'une obligation de confidentialité imposée par la loi. Elles relèvent à notre sens du « lancement d'alerte » et plus précisément de la dénonciation d'intérêt public. Les informations du seconde type ne méritent pas, quant à elles, une protection particulière. Elles sont le signe d'une dénonciation traditionnelle, voire d'une délation, d'un acte de voyeurisme ou encore de médisance.

---

<sup>4151</sup> Témoigne de cette jurisprudence notamment : Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Von Hannover c. Allemagne* (1), 24 juin 2014, §§ 60-65.

<sup>4152</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Görmüs*, précité, § 41 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 66.

<sup>4153</sup> En ce sens, Katarzyna Blay-Grabarczyk observe que n'importe quelle alerte ne mérite pas protection, de même que la liberté d'expression ne permet pas de dire n'importe quoi. Pour être protégée au nom de la liberté d'expression, l'alerte doit répondre à une série de critères dégagés dans l'arrêt *Guja* (« Le statut incertain des lanceurs d'alerte en droit européen » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 132).

<sup>4154</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Von Hannover c. Allemagne* (1), 24 juin 2014, § 65. Une telle distinction est particulièrement prégnante quand, comme dans l'affaire *Von Hannover*, s'opposent le droit à la liberté d'expression et le droit à la vie privée.

<sup>4155</sup> En ce sens, voy. not. V. JUNOD, « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis *Guja* ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, p. 479.



Dans l'affaire *Guja*, les lettres divulguées appartenaient clairement à la première catégorie. La Cour a jugé qu'elles concernaient des « questions très importantes, relevant du débat politique dans une société démocratique, dont l'opinion publique a un intérêt légitime à être informée »<sup>4156</sup> dès l'instant où elles avaient un « rapport avec des questions telles que la séparation des pouvoirs, l'abus de fonctions de la part de personnalités politiques de haut rang et l'attitude du gouvernement à l'égard des brutalités policières »<sup>4157</sup>. De surcroît, la Cour a relevé que diverses organisations internationales non gouvernementales avaient publié des rapports dénonçant le manque d'indépendance du pouvoir judiciaire en République de Moldavie. Les faits dénoncés étaient donc notoires, et ce faisant, déjà connus du grand public.

1121. À la lumière des arrêts *Guja* et *Heinisch*, on a pu croire que la nature, illégale ou non, des faits dénoncés n'était pas déterminante<sup>4158</sup>. Les informations divulguées ont en effet été considérées comme d'intérêt public, non pas au motif qu'elles violaient une disposition légale particulière, mais en ce qu'elles se rapportaient à des questions et des valeurs fondamentales, en l'occurrence la séparation des pouvoirs, l'abus de pouvoir et l'usage de la violence, abordées dans les divers textes pertinents en la matière (*soft law* et *hard law*) rappelés par le juge strasbourgeois<sup>4159</sup>.

L'affaire *Langner* précitée est toutefois venue tempérer cette première impression. La Cour a en effet suggéré à cette occasion que la protection spéciale établie dans les arrêts *Guja* et *Heinisch* ne s'appliquait qu'au signalement de pratiques illégales constatées sur le lieu de travail (« *illegal conduct or wrongdoing in the workplace* »<sup>4160</sup>), voire même seulement aux infractions pénales (« *criminal offence* »<sup>4161</sup>)<sup>4162</sup>.

Le critère de l'intérêt public donne lieu, à dire vrai, à une jurisprudence assez casuistique. Certains arrêts font croire que la protection des lanceurs d'alerte ne peut être activée que si la violation de l'intérêt général atteint un seuil important de gravité<sup>4163</sup>. D'autres arrêts, au

---

<sup>4156</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 88.

<sup>4157</sup> *Idem*.

<sup>4158</sup> En ce sens, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, p. 254. Ce constat est parfaitement logique puisque la dénonciation à laquelle se livrent les lanceurs d'alerte se caractérise par le fait qu'elle ne porte pas seulement sur des pratiques illégales, mais aussi sur des pratiques immorales ou injustes.

<sup>4159</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 88.

<sup>4160</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner c. Allemagne*, précité, § 44.

<sup>4161</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner c. Allemagne*, précité, § 47.

<sup>4162</sup> Dans le même sens, la Cour a souligné, dans la décision *Bathellier*, que l'affaire en cause et l'affaire *Guja* se distinguaient en ce que la première affaire supposait plusieurs points de vue possibles alors que la seconde portait sur la dénonciation de *illégalité* du comportement d'un responsable public (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Bathellier c. France*, 12 octobre 2010, p. 7). En ce sens, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 135, n° 58.

<sup>4163</sup> La juridiction européenne déclare ainsi que la protection spéciale établie dans l'arrêt *Guja* ne s'applique qu'aux informations confidentielles ou secrètes « que les citoyens ont un *grand* intérêt à voir divulguer ou publier » (nous soulignons : en ce sens, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 74 ; Cour eur. D.H., arrêt *Görmüs*, précité, § 50). En ce sens, voy. not. J.-P. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 118. En ce sens, voy. aussi la Directive sur les lanceurs d'alerte qui énonce que « [d]es normes minimales communes garantissant une protection efficace des lanceurs d'alerte devraient s'appliquer en ce qui concerne les actes et les domaines d'action où il est nécessaire de renforcer l'application de la loi, le sous-signalement des violations par les lanceurs d'alerte est un facteur clé affectant l'application de la loi, et des violations du droit de l'Union peuvent porter *gravement* atteinte à l'intérêt public (nous soulignons) » (considérant n° 5).

contraire, laissent penser « qu'un *whistleblower* qui divulguerait des informations concernant une entreprise ou une personne *sans fonction publique* devrait aussi pouvoir bénéficier de la jurisprudence *Guja* [...] L'intérêt du public pour une information, pour peu que cette curiosité ne soit pas malveillante ou malsaine, suffit à fonder un intérêt public (nous soulignons) »<sup>4164</sup>.

Dans le secteur privé, on peut penser, à l'instar d'Hervé Deckers, que l'« intérêt général » se confond avec la notion d'« intérêt social » de l'entreprise<sup>4165</sup> étant entendu que cette idée renvoie « à la notion d'entreprise, conçue comme un "*going concern*" autour duquel de multiples intérêts s'agglomèrent. Suivant cette conception, l'intérêt de la société ne peut être ramené à l'intérêt patrimonial de ses actionnaires, même envisagés dans leur généralité. Il englobe l'intérêt des travailleurs, des fournisseurs, des bailleurs de fonds, des clients, de la région ou de la communauté dans laquelle l'entreprise exploite son activité, voire l'intérêt général »<sup>4166</sup>.

Ces précisions sont importantes puisque la dénonciation ne porte pas nécessairement sur une personne ou une organisation d'une certaine importance sociale. Historiquement, la dénonciation porte sur une personne privée. Elle ne concerne par ailleurs pas nécessairement un fait contraire à la loi.

1122. La Cour a justement fait preuve d'une telle souplesse dans le domaine fiscal.

À l'origine de l'affaire *Fressoz et Roire c. France* figurait la publication, par le journal hebdomadaire satirique *Le Canard enchaîné*, d'informations relatives aux augmentations salariales de Monsieur Jacques Calvet, patron de l'entreprise Peugeot, en pleine période d'agitation sociale. Tandis que la direction de Peugeot avait refusé au personnel une augmentation salariale, les avis d'imposition de son PDG, dont un extrait accompagnait l'article litigieux, démontraient qu'il avait quant à lui bénéficié d'une sensible augmentation salariale. Les photocopies des avis d'impositions ne pouvaient vraisemblablement avoir été remises à la presse que par un fonctionnaire de l'administration fiscale, mais celui-ci ne put être identifié avec certitude. Monsieur Fressoz et Monsieur Roire, respectivement ancien directeur de la publication de l'hebdomadaire *Le Canard Enchaîné* et journaliste pour cet hebdomadaire, furent en revanche condamnés en appel pour recel de photocopies de déclarations d'impôt provenant de la violation du secret professionnel par un fonctionnaire des impôts non identifié.

Monsieur Fressoz et Monsieur Roire ont alors saisi la Cour européenne des droits de l'homme pour violation de l'article 10 de la CEDH. En particulier, on retiendra que la Cour de Strasbourg a conclu que l'article litigieux apportait une contribution à un débat public relatif à une question d'intérêt général : celui-ci intervenait en effet « dans le cadre d'un conflit social, largement évoqué par la presse, au sein d'une des principales firmes automobiles françaises : les salariés revendiquaient des augmentations de salaires que la direction refusait. L'article démontrait que le dirigeant avait bénéficié d'importantes augmentations de salaires à l'époque, alors que parallèlement il s'opposait aux demandes d'augmentation de ses salariés »<sup>4167</sup>. Aussi, la Cour a souligné que l'emploi et la rémunération suscitent généralement beaucoup d'attention de la part

---

<sup>4164</sup> V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 236.

<sup>4165</sup> H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 45.

<sup>4166</sup> P. VAN OMMESELAGHE, « Entreprises en difficulté, concepts juridiques », *Rev. dr. ULB*, 1991, p. 1.

<sup>4167</sup> Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 50.

du public qui jouit, en vertu de l'article 10 de la Convention, du droit de recevoir des informations.

De surcroît, la Cour européenne des droits de l'homme a encore observé que les informations sur le montant des revenus annuels de Monsieur Calvet étaient déjà, dans une certaine mesure, accessibles au public. Le droit fiscal français prévoit de fait déjà une certaine transparence : « les contribuables communaux peuvent ainsi consulter la liste des personnes assujetties à l'impôt dans leur commune, liste faisant mention du revenu imposable et du montant de l'impôt pour chaque contribuable »<sup>4168</sup>. En outre, les salaires des dirigeants de grandes entreprises, telles que Peugeot, ou à tout le moins des échelles de grandeur, sont régulièrement publiés dans des revues financières. Monsieur Roire indique d'ailleurs s'être référé à une revue de ce type pour vérifier la fiabilité des avis d'imposition qu'il a reçus conformément aux règles de la profession journalistique.

À la lumière de ces considérations, la juridiction strasbourgeoise conclut que la condamnation des journalistes n'était pas proportionnée et partant violait l'article 10 de la Convention.

1123. La Cour a statué dans le même esprit, quelques années plus tard, à l'occasion d'une affaire *Verlagsgruppe c. Autriche*. Alors qu'il avait été interdit à un important organe de presse de publier des photographies du dirigeant d'une grande entreprise d'armes à feu en vue d'illustrer un article au sujet d'une enquête en cours pour fraude fiscale, la Cour a considéré qu'une enquête sur des soupçons de fraude fiscale (« *suspicion of tax evasion* »), en l'occurrence de grande envergure, est une question d'intérêt général (« *matter of public interest* ») à plus forte raison lorsqu'elle concerne une personne d'une certaine importance sociale<sup>4169</sup>. En tant que « *business magnate [...] who owns and manages one of the country's most prestigious enterprises* », le requérant constitue une personnalité publique de par sa position au sein de la société<sup>4170</sup>.

De tels articles de presse sont donc capables de « contribuer à un débat public sur l'intégrité des des hommes d'affaires, sur des pratiques commerciales illégales et sur le fonctionnement de la justice quant aux infractions de nature économique »<sup>4171</sup>.

Cette décision est évidemment fort utile à notre propos puisqu'elle devrait permettre, selon nous, de légitimer une bonne partie des informations publiées dans le cadre des *media leaks* dès l'instant où ces informations concernaient essentiellement la situation fiscale de personnalités d'une certaine importance sociale (ultra-riches, multinationales, personnalités politiques, célébrités, ...).

1124. À la lumière de ces deux arrêts, il apparaît que la publication de certaines données fiscales d'un contribuable déterminé, d'une certaine importance sociale, sélectionnées avec rigueur, peuvent, dans certaines circonstances, revêtir un caractère d'intérêt général<sup>4172</sup>. En

---

<sup>4168</sup> *Ibidem*, § 53.

<sup>4169</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Verlagsgruppe News GmbH c. Autriche* (n° 2), 14 décembre 2006, § 37. Notons que l'arrêt n'est pas disponible en français. C'est pourquoi nous renvoyons au texte en anglais.

<sup>4170</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Verlagsgruppe*, précité, § 36.

<sup>4171</sup> En langue originale, nous lisons : « *contributing to a public debate on the integrity of business leaders, on illegal business practices and the functioning of the justice system in respect of economic offences* » (Cour eur. D.H., arrêt *Verlagsgruppe*, précité, § 37 *in fine*)

<sup>4172</sup> V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower ... », *op. cit.*, p. 236.

l'occurrence, on peut penser que les *media leaks* et le climat de transparence fiscale actuelles ont créé des circonstances générales assez propices à la divulgation tous azimuts d'informations relatives à des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales.

Aussi favorables soient ces circonstances, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, animée par la volonté de trouver un équilibre entre les intérêts en jeu, n'a nullement pour effet de conférer un blanc-seing à la divulgation de toute information fiscale généralement quelconque.

1125. La retentissante affaire *Satamedia* est là pour nous le rappeler<sup>4173</sup>. Ayant pour objet la publication massive de données fiscales, cette affaire aborde également de façon incidente la question de la dénonciation fiscale (traditionnelle).

Tout débute avec la collecte de données fiscales par l'entreprise *Satakunnan Markkinapörssi Oy* auprès des autorités fiscales finlandaises, leur publication dans le magazine *Veropörssi* et leur transmission à l'entreprise *Satamedia* en vue d'en permettre la diffusion sur demande via un service de SMS. En 2002, la publication assurée par la première entreprise prend des proportions jamais atteintes auparavant : les données relatives aux revenus imposables et au patrimoine de près de 1,2 million de personnes physiques sont ainsi publiées, ce qui équivaut à pratiquement 1/3 du nombre total de contribuables en Finlande<sup>4174</sup>.

À la suite de plaintes déposées auprès du médiateur finlandais, les autorités et les juridictions finlandaises interdisent à la société *Markkinapörssi* de traiter des données fiscales selon les mêmes modalités et à la même échelle qu'en 2002 et de transmettre ces données à un service de SMS, et à la société *Satamedia* de collecter, sauvegarder ou transmettre à un service de SMS toute information extraite des fichiers de la première société requérante et publiée dans le magazine *Veropörssi*.

1126. Saisie de l'affaire, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que de telles interdictions constituaient une ingérence dans l'exercice du droit des deux sociétés finlandaises de communiquer des idées au titre de l'article 10 de la Convention<sup>4175</sup>. On aurait pu s'attendre à ce que le développement des technologies de la communication et de la diffusion, ainsi que la montée du principe de transparence fiscale, conduisent la Grande Chambre de la Cour européenne des droits de l'homme à adapter les critères développés dans le cadre des affaires

---

<sup>4173</sup> Voy. Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 21 juillet 2015 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017. Voy. aussi C.J.C.E., (gde ch.), arrêt *Tietosuojavaltuutettu c. Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy*, 16 décembre 2008, C-73/07, EU:C:2008:727. Pour un commentaire des arrêts rendus par la Cour européenne des droits de l'homme (en chambre et en grande chambre), voy. not. Q. VAN ENIS, « Protection des données et liberté d'expression : (re)diffusion de données publiques ne rime pas (toujours) avec activités journalistiques (obs. sous Cour eur. dr. h., Gde Ch., arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017) », *Rev. trim. d.h.*, n° 116, 2018, pp. 953-984 ; Q. VAN ENIS, *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 564-603, n°s 440-467 ; D. VOORHOOF, « No journalism exception for massive exposure of personal taxation data », *A. & M.*, 2017, liv. 1, pp. 73-76. Pour un commentaire de l'arrêt rendu par la Cour de justice, voy. not. C. DE TERWANGNE, « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », note sous C.J.C.E. (gr. ch.), 16 décembre 2008, *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy*, aff. C-73/07, *R.D.T.I.*, 2010, n° 38, pp. 130-144 ; B. DOCQUIR, « Arrêt *Satamedia* : la (re)diffusion d'informations publiques dans les médias et les exigences de la protection des données », *R.E.D.C.*, 2009, n° 2, pp. 560-581.

<sup>4174</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 110.

<sup>4175</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 140.

*Von Hannover et Axel Springer*. La haute juridiction a cependant estimé que ces principes étaient applicables moyennant quelques aménagements<sup>4176</sup>. Statuant sur leur base, la Cour a conclu à une large majorité (quinze juges sur dix-sept) à l'absence de violation de l'article 10 de la Convention.

Dans la droite ligne du raisonnement adopté par la Cour administrative suprême finlandaise, la Cour européenne des droits de l'homme considère – à juste titre selon nous – qu'il convient de distinguer l'*accès* à l'information de sa *diffusion*. Que l'accès du public à des données fiscales contribue à un débat public d'intérêt général ne signifie en effet pas que la publication massive de ces mêmes données brutes, sans aucun rapport analytique, serve automatiquement l'intérêt général<sup>4177</sup>. L'appréciation du principe de publicité, comme celui de transparence qui lui est étroitement lié, requiert à notre opinion une gradation<sup>4178</sup>. Il n'y a de fait pas de commune mesure entre la publicité qui s'exerce à l'égard d'un individu qui le demande et la publicité qu'emportent les activités d'entreprises de médias. Une telle gradation a précisément été mise en œuvre par le législateur finlandais au travers des balises mises en place autour de l'accès du public aux données fiscales. Ces balises ont toutefois été sciemment déjouées par les sociétés requérantes. C'est dans ces modalités d'obtention des informations, qui constitue un critère d'appréciation de la Cour, que réside selon nous le cœur du raisonnement de la Cour. Face à la demande d'explications de la direction générale finlandaise des impôts et de la commission finlandaise de protection des données quant à la quantité de données fiscales réclamée, les sociétés requérantes ont effectivement préféré annuler leur demande d'accès et rémunérer des personnes privées pour collecter manuellement des données fiscales dans les centres locaux des impôts. De la sorte, les sociétés requérantes ont contourné la loi et contrarié les équilibres ménagés par le législateur finlandais. Elles ont de même fait fi des lignes directrices qui leur étaient applicables à l'époque selon lesquelles « l'accessibilité au public de certaines informations ne signifie pas nécessairement que celles-ci peuvent être librement publiées »<sup>4179</sup>.

1127. Au regard du sujet qui nous occupe, il y a encore lieu d'épingler les arguments des sociétés requérantes à propos de la dénonciation fiscale et ignorés par la Cour<sup>4180</sup>. Après avoir noté que le législateur finlandais ménageait « un équilibre entre les données fiscales publiques et publiables, d'une part, et la protection du droit à la vie privée, d'autre part »<sup>4181</sup>, les sociétés requérantes prétendaient que l'accès du public aux données fiscales permettait aux particuliers de faire part directement auprès de l'administration fiscale de leurs soupçons de fraude fiscale. En 2015, l'administration fiscale aurait ainsi reçu 15.000 signalements de la sorte. Or l'effet sur

---

<sup>4176</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 166.

<sup>4177</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, §§ 174-175

<sup>4178</sup> *Contra*, voy. Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD / GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 778 ; Q. VAN ENIS, « Des 'autoroutes de l'information' aux chemins de campagne... Un droit d'accès à l'information à plusieurs vitesses à l'ère numérique ? », in *Droit, normes et libertés dans le cybermonde. Liber amicorum Yves Pouillet* (E. DEGRAVE, C. DE TERWANGNE, S. DUSOLLIER & R. QUECK), coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 715-746 ; Q. VAN ENIS & A. MICHEL, « Médias, liberté d'expression et nouvelles technologies - Chronique de jurisprudence 2015-2017 », *R.D.T.I.*, 2017, n<sup>os</sup> 3-4, pp. 177-180.

<sup>4179</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 54.

<sup>4180</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 104.

<sup>4181</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Satamedia*, précité, § 104.

la vie privée ne serait pas très différent selon elles selon que le particulier a accès aux données fiscales par l'entremise d'un média ou d'un registre géré par l'administration fiscale.

Il nous semble que l'effet sur la vie privée est, au contraire, bien différent. Un média ne revêt clairement pas les mêmes garanties qu'une administration, que cela soit en termes de sécurité informatique, d'indépendance et de responsabilité en cas de faille informatique<sup>4182</sup>. En outre, une telle argumentation néglige un principe essentiel, c'est celui du monopole exercé par l'État dans la levée de l'impôt. Pays de tradition étatiste, la Finlande, comme la plupart des pays européens, accorde une place prépondérante à l'appareil étatique. Que le fisc jouisse en général d'une perception positive aux yeux de la population n'y change rien ; que du contraire, puisque cela témoigne de la confiance accordée par la population à l'administration, et non à la presse, au regard de l'objectif de transparence fiscale.

1128. En synthèse des trois affaires examinées, nous pouvons conclure que deux critères entrent en ligne de compte lorsque la Cour doit apprécier l'intérêt public d'informations fiscales. *Primo*, la personne en cause : s'agit-il d'une personne d'une certaine importance sociale ou d'un simple particulier ? *Secundo*, la nature des allégations : s'agit-il de pratiques répréhensibles parce qu'elles sont frauduleuses, abusives ou irresponsables ou s'agit-il de simples données fiscales dont le public ne souhaite avoir connaissance que par simple curiosité ?

Des informations relatives à l'efficacité de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales relèvent sans ambiguïté de l'intérêt général. Que des informations relatives à la responsabilité fiscale revêtent un tel caractère est moins évident. Certes, il est dans l'air du temps qu'une entreprise soit en mesure de démontrer l'adoption d'une stratégie fiscale responsable comme en atteste la révision de l'indice *Dow Jones Sustainability Index World Index (DJSI)*<sup>4183</sup>. Néanmoins, les obstacles qui ont actuellement entravé la révision de la directive comptable dans le sens d'une obligation de déclaration publique pays par pays à charge des grandes multinationales<sup>4184</sup> suggèrent que cette question ne bénéficie pas encore d'un consensus en Europe<sup>4185</sup>.

1129. En tout état de cause, il est évidemment souhaitable que les États membres définissent ce que recouvre l'intérêt général aux fins de leur cadre national de protection des lanceurs d'alerte [...] « de sorte que toute personne soit raisonnablement censée comprendre ce que l'intérêt général recouvre et ne recouvre pas, et soit en mesure de prendre une décision éclairée »<sup>4186</sup>.

L'élaboration d'un cadre juridique de protection des lanceurs d'alerte, au niveau européen et au niveau national, permet évidemment de circonscrire de plus en plus finement ce que recouvre l'intérêt général.

---

<sup>4182</sup> On ne peut certes exclure qu'une entreprise de médias jouisse d'une meilleure infrastructure informatique qu'une administration. Mais en cas de faille informatique, la responsabilité d'une administration sera en principe plus grande que celle d'un média.

<sup>4183</sup> Sur la notion de stratégie fiscale responsable, voy. *supra* n° 368.

<sup>4184</sup> Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, COM (2016) 198 final, 12 avril 2016.

<sup>4185</sup> Voy. *supra* n° 299.

<sup>4186</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, § 44.

À la faveur de l'affaire des « *Cambridge Analytica Files* », révélée grâce au concours de plusieurs lanceurs d'alerte<sup>4187</sup>, il y a lieu de rappeler que la notion d'intérêt général doit, d'après le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe, « pour le moins, inclure les violations de la loi et des droits de l'homme »<sup>4188</sup>. En l'occurrence, il est manifeste que la collecte des « données *Facebook* » des personnes répondant au questionnaire psychologique proposé par *Global Science Research* (GSR) et leur partage avec la société *Cambridge Analytica*, ainsi que la récolte, au passage, des « données *Facebook* » des amis de la personne répondant au questionnaire<sup>4189</sup> contreviennent aux règles les plus élémentaires prévues par le Règlement général sur la protection des données que nous présenterons dans la section suivante<sup>4190</sup>.

1130. Une question doit encore être abordée c'est le *moment* où il faut se placer pour apprécier l'intérêt public de la divulgation.

Dans l'affaire « *Lux Leaks* », les juridictions luxembourgeoises ont exigé que l'information divulguée soit nouvelle pour contribuer au débat public d'intérêt général. Si le débat existe et est déjà nourri par d'autres révélations, une nouvelle révélation ne serait pas utile. D'aucuns ont estimé qu'il s'agissait d'une interprétation trop stricte du critère de l'intérêt public posé par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>4191</sup>. Le critère d'intérêt public est absolu et non relatif : l'information est d'intérêt public ou ne l'est pas. Elle ne peut être jugée d'intérêt public à un moment « t 1 » et ne plus l'être à un moment « t 2 ».

Dans le cadre de l'affaire *Guja*, la Cour européenne des droits de l'homme a effectivement noté que les faits dénoncés par le requérant étaient notoires, autrement dit qu'ils étaient déjà connus par le public. Dans l'affaire *Fressoz et Roire*, la Cour s'est pareillement cantonnée à apprécier dans quelle mesure la divulgation litigieuse illustre une question d'intérêt général. La Cour a considéré que l'article litigieux, en l'occurrence la publication, par le journal hebdomadaire satirique *Le Canard enchaîné*, d'informations relatives aux augmentations salariales de Monsieur Jacques Calvet, patron de l'entreprise Peugeot, en pleine période d'agitation sociale, apportait une contribution à un débat public relatif à une question d'intérêt général<sup>4192</sup>.

---

<sup>4187</sup> Ils seraient au nombre de trois. Voy. not. C. CADWALLADR, « Mark Gettleson: the reluctant 'third whistleblower' on Vote Leave spending », *The Guardian.com*, 14 avril 2018 (consulté le 15 avril 2018).

<sup>4188</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Section I, Principe 2.

<sup>4189</sup> Voy. not. P. LEWIS & J. C. WONG, « Facebook employs psychologist whose firm sold data to Cambridge Analytica », *The Guardian.com*, 18 mars 2018 (consulté le 15 avril 2018).

<sup>4190</sup> E. WERY, « Cambridge Analytica : comprendre le dossier en 5 minutes », *Droit & Technologies.org*, 10 avril 2018 (consulté le 12 avril 2018). Entre autres, on signalera que les personnes qui ont répondu au questionnaire n'ont pas été informées de la collecte de leurs « données *Facebook* » (collecte directe). De même, les amis de ces personnes n'ont pas été informés du fait que leurs données avaient été partagées avec *Cambridge Analytica* (collecte indirecte). Par ailleurs, notons également que le recours par *Cambridge Analytica* aux « *dark posts* » dans le cadre de la campagne du président Trump, soit des sortes de messages promotionnels individualisés et éphémères (voy. not. P. GUYONNET, « Les patrons de Cambridge Analytica se félicitent d'avoir piloté "toute la campagne de Trump" », *The Huffington Post.fr*, 21 mars 2018 ; H. GRASSEGER & M. KROGERUS « The Data That Turned the World Upside Down », *Motherboard.vice.com*, 28 janvier 2017, actualisé le 17 mars 2018 (consulté le 15 avril 2018)), porte atteinte à la liberté d'opinion des personnes qui ont été ciblées voir au principe même de la démocratie (sur la problématique, voy. not. « Facebook, l'envers du réseau », *Envoyé spécial*, 12 avril 2018, France 2).

<sup>4191</sup> F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, p. 255.

<sup>4192</sup> La publication de l'article intervenait « dans le cadre d'un conflit social, largement évoqué par la presse, au sein d'une des principales firmes automobiles françaises : les salariés revendiquaient des augmentations de salaires que la direction refusait. L'article démontrait que le dirigeant avait bénéficié d'importantes augmentations de

Il n'empêche que d'autres arrêts s'évertuent, au contraire, à examiner ce que la divulgation litigieuse *apporte concrètement au débat public*. Ainsi, dans un arrêt *Leempoel c. Belgique*, le juge européen a estimé que l'article litigieux et sa diffusion, en l'occurrence la publication par l'hebdomadaire *Ciné Télé Revue* de larges extraits du dossier de préparation remis par la juge d'instruction à la Commission d'enquête parlementaire instituée dans la cadre de l'affaire « Dutroux », ne pouvaient, « à la lumière de son contenu et du contexte général de la présente affaire », « être considérés comme ayant contribué à un quelconque débat d'intérêt général pour la société », et ce même si l'article en question « se rattachait à un sujet d'intérêt général qui suscitait de nombreux débats »<sup>4193</sup>.

À la différence de l'affaire *Fressoz*, l'affaire *Leempoel* ne portait toutefois pas sur la publication de faits répréhensibles. Il ne s'agissait donc pas d'un cas de dénonciation proprement dit. On ne peut donc en tirer, à notre avis, un quelconque argument en faveur d'une hypothétique condition d'originalité. Lors de l'analyse de la Directive sur les lanceurs d'alerte, nous avons à plus forte raison expliqué qu'une telle condition est uniquement pertinente dans le cadre de programme de récompenses, ce qui n'est pas à l'ordre du jour en Europe<sup>4194</sup>.

1131. La Directive sur les lanceurs d'alerte n'a pas pour autant mis un terme à la polémique. Le considérant n° 43 *in fine* de la directive sème le doute, précisant que la protection ne devrait pas s'appliquer à la communication d'« informations qui sont déjà *entièrement disponibles* dans le domaine public ou de rumeurs ou ouï-dire non fondés » (nous soulignons)<sup>4195</sup>. Ceci étant, nous avons montré en quoi il nous semblait totalement exclu d'interpréter le considérant n° 43 *in fine* de la Directive sur les lanceurs d'alerte comme validant une quelconque condition d'originalité.

Certes, il faut admettre qu'il n'est pas utile pour une autorité, publique ou privée, de recevoir une information déjà *connue*. Mais ceci ne vaut que si l'information est *parfaitement identique*. Si les documents et pièces sont nouveaux, mais se rapportent à des informations connues, il est vraisemblable que les documents complètent utilement les documents déjà en possession des autorités publiques, permettant de clôturer une affaire ou de mettre en cause des responsabilités. De même, si les informations divulguées sont déjà connues du public, il est probable qu'elles permettent de mieux comprendre, apportant un nouveau point de vue, le problème dénoncé. La façon dont les « *Offshore Leaks* » et les « *Panama Papers* » se complètent l'illustre à suffisance. De surcroît, il peut paraître excessif d'exiger du lanceur d'alerte d'apprécier l'originalité des informations qu'il divulgue d'autant qu'il n'a pas toujours la maîtrise du contenu de la publication faisant suite à son signalement, en particulier en cas de dénonciation à un journaliste<sup>4196</sup>. Or c'est dans ce cas précis que le critère de l'originalité a, à tort selon nous, été mis en avant par le juge luxembourgeois. Le lanceur d'alerte ne saurait en outre avoir

---

salaires à l'époque, alors que parallèlement il s'opposait aux demandes d'augmentation de ses salariés » (Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 50).

<sup>4193</sup> Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Leempoel & S.A. ED. Ciné Revue c. Belgique*, 9 novembre 2006, §§ 72-82.

<sup>4194</sup> Pour un examen de la condition d'originalité sous l'angle de la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *supra* n° **Erreur ! Source du renvoi introuvable.**

<sup>4195</sup> Considérant n° 43 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4196</sup> En ce sens, voy. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), *Guja c. Moldova*, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, p. 237.



connaissance des informations concrètement en possession des autorités<sup>4197</sup> et il ne pourrait avoir connaissance des informations qui sont dans le domaine public à l'ère du *Big Data*. Chaque jour, la société humaine produit en effet un volume d'informations de l'ordre du zettaoctet<sup>4198</sup>, soit du trilliard d'octets.

iii) L'authenticité de l'information

1132. L'information ne doit pas seulement présenter un « intérêt public », elle doit aussi être « authentique », c'est-à-dire exacte et digne de crédit.

La Cour souligne que « quiconque choisit de divulguer des informations doit vérifier avec soin, dans la mesure où les circonstances le permettent, qu'elles sont exactes et dignes de crédit »<sup>4199</sup>. Les États membres sont toutefois libres de réprimer comme ils l'entendent, mais toujours de manière adéquate et non excessive, les dénonciations méchantes et mensongères. En l'occurrence, nous avons vu que le Code pénal belge sanctionnait la dénonciation mensongère lorsqu'elle est méchante<sup>4200</sup>.

Il nous semble que le critère de l'authenticité devrait immédiatement suivre l'examen du premier critère, qui se rapporte à la voie de signalement, puisqu'il conditionne l'examen réalisé par le juge strasbourgeois<sup>4201</sup>. Si l'information est fausse, il n'y a pas lieu d'envisager une quelconque protection sauf si le dénonciateur avait des motifs raisonnables de croire, au moment du signalement, que l'information était vraie<sup>4202</sup>.

1133. La haute juridiction européenne ne va néanmoins pas jusqu'à exiger que les révélations soient *in fine* confirmées par les autorités qui s'en sont saisies<sup>4203</sup>. Dans son appréciation, la Cour européenne garde à l'esprit le principe de présomption de bonne foi établi dans la Résolution 1729 (2010) de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe<sup>4204</sup>.

Pour rappel, ce principe signifie que « tout donneur d'alerte doit être considéré comme agissant de bonne foi, sous réserve qu'il ait des motifs raisonnables de penser que l'information divulguée était vraie, même s'il s'avère par la suite que tel n'était pas le cas, et à condition qu'il n'ait pas d'objectifs illicites ou contraires à l'éthique »<sup>4205</sup>.

Cette présomption n'a pas été formellement reprise dans la Directive sur les lanceurs d'alerte mais découle de l'article 6 qui dispose que les auteurs de signalement bénéficient d'une

---

<sup>4197</sup> Si les personnes tenues à une obligation de déclaration ne s'exécutent pas ou si elles transmettent des informations erronées, les informations transmises par le lanceur d'alerte pourraient s'avérer très utiles au contrôle de l'administration fiscale.

<sup>4198</sup> « Big data : des chiffres et des chiffres », *La Méthode scientifique* par Nicolas Martin, *France Culture*, 6 septembre 2017, podcast disponible sur [www.franceculture.fr](http://www.franceculture.fr) (consulté le 6 octobre 2019).

<sup>4199</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 75.

<sup>4200</sup> Sur la répression pénale de la dénonciation méchante et/ou mensongère, voy. *supra* nos 1030 et s.

<sup>4201</sup> En ce sens, voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower ... », *op. cit.*, p. 233.

<sup>4202</sup> Ces principes coïncident avec les principes applicables en matière de déontologie journalistique d'après lesquels le respect et la recherche de la vérité sont des obligations de moyens et non de résultats.

<sup>4203</sup> Ainsi, une erreur d'appréciation commise de bonne foi ne doit pas faire perdre au lanceur d'alerte le bénéfice de la protection (en ce sens, voy. not. Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 12).

<sup>4204</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 107 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 80.

<sup>4205</sup> Résolution 1729 (2010), « Protection des « donneurs d'alerte », adoptée par l'Assemblée parlementaire le 29 avril 2010 en sa 17<sup>e</sup> séance, point 6.2.4.

protection (i) s'ils avaient des motifs raisonnables de croire que les informations communiquées étaient véridiques au moment du signalement et que ces informations entraient dans le champ de la directive ; (ii) ont effectué un signalement – interne, externe ou public – conformément à la procédure établie par la directive<sup>4206</sup>. Partant, le lanceur d'alerte ne devrait pas perdre le bénéfice de sa protection du seul fait d'avoir commis de bonne foi une erreur d'appréciation des faits<sup>4207</sup>.

1134. La présomption de bonne foi dont bénéficie l'auteur d'une dénonciation n'est pas absolue. Il faut et il suffit que les allégations du requérant ne soient pas « dépourvues de fondement factuel »<sup>4208</sup>. Il s'ensuit que le requérant ne peut rapporter une simple rumeur, une simple controverse, une divergence de points de vue, sans aucune preuve à l'appui.

Quoique la Cour ait explicitement distingué cette affaire de l'affaire *Guja*, l'arrêt rendu dans l'affaire *Soares c. Portugal* permet d'illustrer le troisième critère présentement commenté<sup>4209</sup>.

En novembre 2009, Monsieur Soares envoie à l'Inspection générale de l'administration interne un courrier par lequel il dénonce le commandant du poste territorial d'Arganil qui détournerait des fonds publics. Il concède qu'il s'agit d'une simple rumeur, mais il estime qu'une enquête doit être initiée en vue de vérifier cette rumeur. Une enquête est menée par trois autorités distinctes (autorités de poursuite, Garde nationale républicaine et Inspection générale de l'administration interne) durant près d'une année, mais rien ne démontre un tel détournement. Monsieur Soares est condamné, en première instance et en appel, pour diffamation aggravée à payer une amende de 720 euros et à verser à la victime de ses accusations, le commandant, des dommages-intérêts à hauteur de 1000 euros. Il fait par ailleurs l'objet d'un rapport disciplinaire pour violation de son devoir de loyauté au motif qu'il aurait d'abord dû rapporter les faits selon la voie hiérarchique interne de la Garde républicaine nationale.

Monsieur Soares saisit la Cour européenne des droits de l'homme sur pied de l'article 10 Convention. Mais la Cour juge qu'il n'y a pas eu violation. La condamnation prononcée par les juridictions nationales était nécessaire dans une société démocratique. La circonstance que le requérant se soit fondé sur une simple rumeur, sans aucune preuve à l'appui, a ici été déterminante dans le raisonnement de la Cour. Le requérant aurait dû vérifier ses allégations conformément aux devoirs et responsabilités qu'implique l'exercice de la liberté d'expression.

1135. L'examen du critère de l'authenticité conduit la Cour européenne à tenir compte des « devoirs et responsabilités » que comporte l'exercice de la liberté d'expression.

Le Rapporteur spécial à l'ONU, David Kaye, déconseille néanmoins dans ce cadre d'exiger une analyse poussée de la part du lanceur d'alerte<sup>4210</sup>. Au Royaume-Uni, nous avons vu que le

---

<sup>4206</sup> Sur les conditions de protection dans la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. *supra* n° 906.

<sup>4207</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Section VII, Principe 22 ; Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 12 et considérant n° 60. Voy. aussi Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 16, § 30.

<sup>4208</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 79.

<sup>4209</sup> Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 49. Dans le même sens, voy. aussi Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 47 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Bathellier*, 12 octobre 2010, p. 7.

<sup>4210</sup> Rapport ONU A/70/361, précité, p. 16, § 30.

site Internet du Ministère des Finances recommandait au dénonciateur ne pas chercher à vérifier lui-même la véracité des informations en sa possession<sup>4211</sup>.

Selon les principes établis par la Cour européenne, l'étendue des devoirs et responsabilités à charge du dénonciateur dépend, d'un côté, de la situation du requérant (secteur, fonction et niveau de responsabilité) et du procédé technique utilisé (lettre, télévision, article de presse, etc.)<sup>4212</sup>.

En pratique, l'examen est toutefois sommaire dès l'instant où la Cour a conclu que la jurisprudence *Guja* était d'application. Elle se cantonne en réalité à vérifier que les allégations du requérant n'étaient pas dépourvues d'un fondement factuel<sup>4213</sup>. En revanche, nous verrons que l'examen est nettement plus rigoureux lorsque le dénonciateur ne bénéficie pas du statut de « lanceur d'alerte ».

S'agissant du premier critère, la Cour est attentive à la place occupée par le lanceur d'alerte dans la hiérarchie de son organisation, la fonction exercée, le secteur dans lequel il travaille et l'intensité du devoir de confidentialité auquel il est soumis<sup>4214</sup>. Plus le devoir de confidentialité est strict, plus la Cour fait preuve de rigueur dans son appréciation. Dans l'arrêt *Matuz*, qui avait pour objet la publication par un journaliste d'un livre révélant les actes de censure au sein d'une chaîne de télévision publique, elle a ainsi souligné que l'obligation de discrétion et de confidentialité ne peut être appliquée avec la même force à un journaliste qu'à un travailleur ordinaire étant donné qu'il relève des fonctions du premier de partager des informations et des idées<sup>4215</sup>. Le journaliste exerce à ce titre une fonction et une responsabilité importante au sein de la société en vue d'encourager le débat public sur des questions d'intérêt général.

À la différence des organisations non gouvernementales et des journalistes, les personnes privées ne disposent d'aucun pouvoir spécifique en vue d'établir l'existence des faits répréhensibles dont ils ont connaissance. Ils ne disposent que des droits limités que la loi et l'article 10 de la Convention reconnaissent aux particuliers<sup>4216</sup>. En outre, il découle de l'arrêt *Heinisch* que c'est aux organes de surveillance, notamment à l'employeur, qu'il incombe en premier lieu, et non au dénonciateur, de mener une enquête pour vérifier le bien-fondé des allégations<sup>4217</sup>. De même, il nous semble que c'est au journaliste, au parlementaire ou à l'organisation non gouvernementale qu'incombe prioritairement, en cas de signalement public,

---

<sup>4211</sup> Voy. *supra* n° 601.

<sup>4212</sup> Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Eliane Morissens c. Belgique*, 3 mai 1988. Dans cette affaire, la requérante était enseignante dans l'enseignement provincial et avait mis en cause la réputation de ses supérieurs à la télévision lors d'une émission consacrée « aux femmes homosexuelles ». Voy. aussi Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010 ; Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992 ; Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, p. 18 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010.

<sup>4213</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, §§ 79-81 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 113.

<sup>4214</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité.

<sup>4215</sup> Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 39.

<sup>4216</sup> En ce sens, voy. not. H. D. BOSLY, « Droit pénal en rapport avec la pratique notariale », *Rép. not.*, Tome XVII, Le droit pénal, Livre 1, Bruxelles, Larcier, 2014, n° 786.

<sup>4217</sup> En ce sens, voy. J.-P. CORDIER & P. BRASSEUR, « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, p. 519.

le devoir de vérification. Ce sont eux qui décideront *in fine* de publier les faits transmis, sélectionneront les faits publiés et tireront un intérêt direct de la publication en cause.

Reste qu'un cadre, un juriste ou un travailleur professionnel ne peuvent, sans doute, pas être mis sur un pied d'égalité avec un travailleur ordinaire. Ce constat explique d'ailleurs que les travailleurs professionnels soient parfois légalement tenus de dénoncer des faits dont ils ont connaissance dans le cadre de leur travail. L'appréciation de ce qui est licite sur le plan fiscal pouvant être extrêmement subjectif, il pourrait être en particulier adéquat de tenir compte du niveau d'expertise technique du lanceur d'alerte. *A priori*, moins le lanceur d'alerte est familier de la matière, plus il doit se montrer prudent lorsqu'il révèle des informations à un tiers<sup>4218</sup>.

Comme nous l'avons vu, la qualité du dénonciateur est un critère qui a vraisemblablement été reçu par les quelques juridictions amenées en Belgique à faire application de la jurisprudence *Guja*<sup>4219</sup>.

1136. S'agissant du second critère, la Cour prend en considération la forme de diffusion (écrite, orale, ...) et la portée du moyen employé (revue locale ou nationale par exemple)<sup>4220</sup>.

La publication d'informations sur Internet, de par l'envergure de ses effets, représente évidemment un procédé particulièrement attentatoire au regard du droit à la vie privée et à la protection de la réputation<sup>4221</sup>. La révélation publique d'informations représente, en règle, l'ultime recours quoiqu'elle puisse s'imposer dans certaines circonstances exceptionnelles. Il n'empêche que, comme nous l'avons noté, le lanceur d'alerte perd souvent la maîtrise des faits qu'il transmet, notamment lorsqu'il les transmet à un journaliste<sup>4222</sup>. C'est ce journaliste qui décidera seul du niveau de publicité approprié et des faits soumis à publicité, et assumera donc seul la responsabilité qui en découle.

Ceci explique sans doute que le critère de l'authenticité fasse l'objet d'une appréciation assouplie de la part de la Cour de Strasbourg lorsque le requérant bénéficie du statut de lanceur d'alerte.

#### iv) Le poids du dommage causé à l'employeur

1137. En quatrième lieu, la Cour européenne des droits de l'homme apprécie l'ampleur et la gravité du préjudice causé à l'employeur par la divulgation d'informations eu égard à l'intérêt du public à obtenir l'information. L'objet de la divulgation et la nature de l'autorité administrative concernée sont, dans ce cadre, pris en compte par la Cour. Cet examen est

---

<sup>4218</sup> En ce sens, voy. not. D. GUTMANN, « The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, p. 427.

<sup>4219</sup> Pour une illustration de l'application de la jurisprudence *Guja* par les juridictions belges, voy. *supra* n° 800.

<sup>4220</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 6 ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 27 ; Cour eur. D.H., arrêt *Handyside*, précité, § 49.

<sup>4221</sup> En ce sens, voy. not. P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, p. 360.

<sup>4222</sup> Sur ce constat, voy. *supra* n° 1112.

cependant relativement formel dès l'instant où l'information divulguée a été jugée d'intérêt public<sup>4223</sup>.

Ainsi, si la Cour admet que des mesures de sanction prises à l'encontre d'un lanceur d'alerte peuvent avoir pour objectif de maintenir la confiance dans l'administration concernée<sup>4224</sup> ou encore de « protéger le succès commercial et la viabilité des entreprises, pour le bénéfice des actionnaires et des employés, mais aussi pour le bien économique au sens large »<sup>4225</sup>, elle veille aussitôt à rappeler que « l'intérêt général à la divulgation d'informations faisant état de pratiques discutables au sein d'une institution publique ou d'une entreprise est si important dans une société démocratique qu'il l'emporte sur l'intérêt qu'il y a à maintenir la confiance du public dans l'institution ou la réputation professionnelle de l'entreprise »<sup>4226</sup>. Il semble dès lors acquis sur ce point que plus l'intérêt public en cause sera grand, plus le dommage occasionné à l'employeur pourra être grand<sup>4227</sup>.

Après avoir reconnu l'intérêt général à maintenir la confiance des citoyens dans l'indépendance et la neutralité politique des autorités de poursuite, le juge strasbourgeois a considéré en ce sens dans l'affaire *Guja* que « l'intérêt général à ce que soient divulguées les informations faisant état de pressions et d'agissements illicites au sein du Parquet est si important dans une société démocratique qu'il l'emporte sur l'intérêt qu'il y a à maintenir la confiance du public dans le Parquet général »<sup>4228</sup>.

Une libre discussion des problèmes d'intérêt public est en effet essentielle dans un État démocratique. C'est pourquoi il faut se garder de décourager les citoyens de se prononcer sur de tels problèmes<sup>4229</sup>.

1138. Il semble évident que « le dommage causé ne devrait pas être un facteur pertinent de l'analyse lorsque ce dommage réside uniquement dans la perte de confiance »<sup>4230</sup>. L'organisation qui se livre à des pratiques dont la divulgation est d'intérêt public ne mérite en effet plus cette confiance. En revanche, il convient de tenir compte des dommages collatéraux, même si la Cour européenne des droits de l'homme ne l'indique pas explicitement. On pense aux travailleurs, aux actionnaires, aux contractants et aux autres *stakeholders* de l'entreprise dont les pratiques ont été dénoncées publiquement. Les intérêts de ces personnes sont implicitement pris en compte par la Cour au travers de la finalité légitime de protection des droits d'autrui appréciée dans le cadre du principe de finalité. Si l'entreprise se retrouve publiquement couverte d'opprobre, cela risque de rejaillir sur sa valeur économique. Une telle situation pourrait mener à des restructurations, des licenciements voire même à la faillite de l'entreprise.

---

<sup>4223</sup> Á tel point que Quentin Van Enis parle d'« autoneutralisation » (« Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, p. 140, n° 65).

<sup>4224</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Görmüs*, précité, § 63 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 115.

<sup>4225</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, §§ 89-90.

<sup>4226</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 90.

<sup>4227</sup> En ce sens, voy. not. H. DECKERS, « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations* 2016, n° 8, p. 46.

<sup>4228</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 91.

<sup>4229</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 91. Voy. aussi Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Barfod c. Danemark*, 22 février 1989, § 29 et Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bucur et Toma c. Roumanie*, 8 janvier 2013, § 115.

<sup>4230</sup> V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 238.

En guise d'illustration, notons que le cours des actions de l'entreprise *Facebook* à la bourse de New York a chuté suite à l'annonce du scandale « *Cambridge Analytica Files* », révélé grâce au concours de lanceurs d'alerte. Pour rappel, le scandale met en lumière l'utilisation de données *Facebook* par une entreprise privée proche de la campagne de Donald Trump<sup>4231</sup>. Cette baisse s'est cependant révélée passagère. La sanction fut, en revanche, plus sévère à l'égard de *Cambridge Analytica*, contrainte de déposer rapidement le bilan<sup>4232</sup>. Le cabinet d'affaires au cœur du scandale des « *Panama Papers* », Mossack Fonseca, a pareillement été contraint de fermer ses portes en raison des dommages irréparables causés à sa réputation<sup>4233</sup>. L'annonce a été rendue publique le 14 mars 2018<sup>4234</sup>, soit à peu près deux ans après la publication des « *Panama Papers* ».

### v) La motivation du lanceur d'alerte

1139. En cinquième lieu, la haute juridiction des droits de l'homme tient encore compte de la motivation du salarié qui procède à la divulgation<sup>4235</sup>. Donnant une nouvelle résonance au rejet ancestral de la délation, la Cour rappelle qu'« un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la *perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire*, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé (nous soulignons) »<sup>4236</sup>.

Cette précision peut laisser dubitatif dès l'instant où de nombreux États, parmi lesquels les États parties à la CEDH, connaissent dans leur arsenal juridique des systèmes d'intéressement<sup>4237</sup>. En outre, il serait angélique de croire que parmi les lettres de dénonciation qui arrivent à la police ou à l'administration ne figurent pas des lettres motivées « par un grief ou une animosité personnels ».

Comme nous l'avons vu, le critère de la motivation puise ses racines dans la distinction fondamentale entre la délation et la dénonciation. En France, on estime souvent que le critère du désintéressement « est un élément essentiel dans la recherche de la légitimité du lancement

---

<sup>4231</sup> AFP, « L'affaire Cambridge Analytica fait chuter Facebook en bourse », *Huffingtonpost.fr*, 19 mars 2018 (consulté le 13 novembre 2019).

<sup>4232</sup> F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Affaire Cambridge Analytica : les quatre enseignements à retenir pour un DPO », *DPO news*, 2019, n° 2, p. 12.

<sup>4233</sup> Voy. *supra* n° 193.

<sup>4234</sup> Voy. not. W. FITZGIBBON, « Panama Papers Law Firm Mossack Fonseca Closes Its Doors », 14 Mars 2018, disponible sur [www.icij.org](http://www.icij.org) (consulté le 24 septembre 2018).

<sup>4235</sup> Sur le facteur de la motivation, voy. not. J.-P. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 45-48.

<sup>4236</sup> Voy. par exemple Cour eur. D. H., arrêt *Guja*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 69 ; Cour eur. D. H., arrêt *Bucur*, précité, § 93 ; Cour eur. D.H. (2° sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (2° sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 45. La Cour a déjà formulé une telle clause dans des affaires qui ne ressortaient pas explicitement du *whistleblowing* (voy. not. Cour eur. D.H. (5° sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85).

<sup>4237</sup> Voy. par exemple, en droit belge, l'arrêté royal du 6 janvier 2011, qui fixe les règles de fonctionnement des méthodes particulières de recherche, et autorise dans ce cadre l'octroi d'« avantages » aux indicateurs et aux informateurs. Sur cet arrêté, voy. *supra* n° 770.

d'une alerte. Ni vengeance, ni intérêt financier personnel ne peuvent faire partie des légitimations d'une alerte et d'une protection consécutive de son auteur »<sup>4238</sup>.

1140. En considérant qu'un acte motivé par un grief ou par la perspective d'un avantage personnel ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé, il nous semble que la Cour ne cherche pas à dénier toute protection aux personnes animées par un intérêt personnel. La Cour tend à exclure de la protection spécifique façonnée à l'occasion de l'affaire *Guja* les actes *exclusivement* « motivés par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel ». La Cour attend du travailleur qu'il ait agi *principalement* dans l'intérêt général<sup>4239</sup>.

Il ressort effectivement de l'arrêt *Heinisch* qu'un lanceur d'alerte peut poursuivre concomitamment des intérêts plus personnels, tels que la volonté d'améliorer ses conditions de travail, à la condition de poursuivre, à titre principal, une finalité d'intérêt général<sup>4240</sup>. Ce point de vue est également conforté par l'arrêt *Langner* qui écarte précisément l'application de la jurisprudence *Guja*, et donc de la protection spéciale établie dans ce cadre, au motif que le requérant poursuivait *exclusivement* des ambitions personnelles.

1141. La motivation du lanceur d'alerte étant toutefois difficile à cerner dans les faits, la Cour souligne qu'il importe, dans cet examen « d'établir si la personne concernée, en procédant à la divulgation, a agi de bonne foi et avec la conviction que l'information était authentique, si la divulgation servait l'intérêt général et si l'auteur disposait ou non de moyens plus discrets pour dénoncer les agissements en question »<sup>4241</sup>. On en déduit que la personne qui divulgue de bonne foi, avec la conviction que l'information est authentique, des faits qui intéressent l'intérêt général, et ne dispose pas de moyens plus discrets pour dénoncer les agissements en question devrait être réputée comme n'avoir pas été motivée *exclusivement* « par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel »<sup>4242</sup>.

En pratique, la Cour ne se cantonne néanmoins pas à une appréciation indirecte de la motivation du requérant. Elle vérifie concrètement si le requérant n'était pas animé par des considérations personnelles. Si le dénonciateur est *exclusivement* ou *principalement* animé par des considérations personnelles, il sera effectivement privé de la protection spéciale établie dans l'arrêt *Guja* et se verra appliquer des principes similaires selon une interprétation plus stricte<sup>4243</sup>.

Ces observations viennent, il nous semble, avaliser l'approche graduelle que nous avons proposée dans le chapitre précédent. L'approche la plus cohérente en matière de dénonciation

---

<sup>4238</sup> En ce sens, F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 111 ; N. M. MEYER, « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 396.

<sup>4239</sup> En ce sens, voy. not. Q. CORDIER, « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle-blowing* », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 3, p. 505 ; P. JOASSART, M. SOLBREUX & A.-S. BOUVY, *op. cit.*, p. 358.

<sup>4240</sup> Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 83.

<sup>4241</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 77.

<sup>4242</sup> En ce sens, Valérie Junod estime que « l'employé mû par un grief personnel doit être admis à dénoncer une atteinte grave, réelle ou imminente, à des intérêts publics particulièrement importants » (V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 237).

<sup>4243</sup> Sur les principes jurisprudentiels applicables aux dénonciateurs qui ne sont pas des « lanceurs d'alerte », voy. *infra* n° 1145 et s.

est effectivement d'admettre que la protection des dénonciateurs fait l'objet d'une gradation, qui va des informateurs *sensu stricto* (indicateurs, aviseurs, ...) aux lanceurs d'alerte *sensu stricto* (travailleurs qui dénoncent de bonne foi)<sup>4244</sup>.

Dans l'affaire *Guja*, la Cour a ainsi souligné qu'elle n'apercevait, à la lumière des éléments en sa possession, aucune raison de penser que « le requérant était motivé par le désir de tirer un avantage personnel de son acte, qu'il nourrissait un grief personnel à l'égard de son employeur ou de M. Mişin, ou qu'il était mû par une quelconque autre intention cachée »<sup>4245</sup>. On peut donc se demander quelle aurait été l'appréciation de la Cour et les conséquences quant à la protection du requérant sous l'angle de l'article 10 de la Convention s'il était apparu que ce dernier nourrissait un grief personnel à l'encontre du Parquet ou de Monsieur Mişin. En l'espèce, la Cour n'a pas jugé déterminant que le requérant n'ait pas exposé certains de ses arguments devant les juridictions internes<sup>4246</sup>. Dès lors, elle a conclu que le requérant était bien animé des intentions indiquées par lui et qu'il avait agi de bonne foi<sup>4247</sup>. Elle a, revanche, négligé le fait que le requérant avait rapidement avoué être l'auteur de la fuite alors que ce facteur tendait à démonter sa bonne foi<sup>4248</sup>.

L'honorabilité de la motivation du requérant est une préoccupation ancienne dans la jurisprudence strasbourgeoise. Dans l'affaire *Haseldine*, la Commission européenne des droits de l'homme avait déjà été attentive au critère de la motivation, constatant que le requérant « était animé du souci de donner une publicité à ses griefs professionnels plutôt que du désir d'exprimer ses opinions »<sup>4249</sup>. Elle avait alors conclu que ce dernier avait exercé abusivement sa liberté d'expression. En l'occurrence, il faut souligner que Monsieur Haseldine avait adressé une lettre au journal *The Guardian* dans laquelle il critiquait notamment le report de la loi sur les secrets d'État. Fonctionnaire au Ministère des Affaires étrangères et du Commonwealth (MAE), il devait pourtant faire preuve d'une grande réserve lorsqu'il s'exprimait, *a fortiori*, à propos d'informations confidentielles.

1142. Comme nous avons déjà eu l'occasion de l'épingler, la pertinence du critère de la motivation dans l'appréciation de la protection du lanceur d'alerte a mené à de vives discussions dans la littérature<sup>4250</sup>. Il est vrai que la protection des lanceurs d'alerte tire sa justification, non pas de la vertu du lanceur d'alerte, mais bien de l'intérêt pour la collectivité de la divulgation de l'information. En outre, il est totalement illusoire de chercher à sonder les sentiments réels qui motivent les actions humaines.

C'est pourquoi le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et le Rapporteur spécial à l'ONU, David Kaye, se sont prononcés en défaveur du critère de la motivation lorsqu'ils ont été amenés à se prononcer sur les principes communs qui doivent guider la protection des

---

<sup>4244</sup> Selon une logique similaire, Quentin Van Enis estime que la prise en compte de la motivation personnelle du dénonciateur devrait, à tout le moins, décroître à mesure que l'intérêt public en jeu s'avère important (« Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, p. 140.

<sup>4245</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 93.

<sup>4246</sup> Alors que cela tendait à démontrer la bonne foi du requérant, notons que la Cour n'a pas accordé d'importance au fait que Monsieur Guja avait rapidement avoué à son employeur qu'il était l'auteur de la fuite.

<sup>4247</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 94.

<sup>4248</sup> Pour un autre exemple, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 69. Dans cette affaire, la Cour s'est également assurée que la dénonciation n'était pas une attaque personnelle et gratuite à l'encontre de l'employeur.

<sup>4249</sup> Cour eur. D.H., déc. *Haseldine*, précité, p. 238.

<sup>4250</sup> Voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 237 ; Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, pp. 140-141 ; J.-P. FOEGLE, « Les lanceurs d'alerte dans l'Union européenne... », *op. cit.*, pp. 45-48.



lanceurs d'alerte<sup>4251</sup>. Peu importe, souligne ce dernier, « la raison pour laquelle le lanceur d'alerte a fait ses révélations pourvu qu'elles soient véridiques »<sup>4252</sup>. Il importe de se préoccuper de la réalité de l'infraction et non de la moralité du dénonciateur. En effet, de deux choses l'une. Soit les faits dénoncés sont répréhensibles : le dénoncé doit donc être sanctionné ; soit les faits dénoncés sont foncièrement fantaisistes : c'est alors le dénonciateur, ayant agi par esprit de haine ou de vengeance, qui doit alors être sanctionné sauf à démontrer sa bonne foi<sup>4253</sup>.

C'est donc l'intérêt public qui guide prioritairement la réaction judiciaire, mais aussi sociale, dès lors que la dénonciation méchante, emblème de la délation, est condamnée par l'opinion publique. La motivation du lanceur d'alerte n'intervient alors que dans un second temps. La littérature a cependant tendance à la réduire à sa plus simple expression à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Strasbourg. L'enjeu principal réside ainsi dans la « conviction raisonnable » du lanceur d'alerte dans le bien-fondé de son signalement au moment où il est effectué<sup>4254</sup>. La Cour vérifie cette exigence à deux reprises : lors de l'appréciation du critère de l'authenticité, d'une part, et lors de l'appréciation du critère de la motivation, d'autre part<sup>4255</sup>. Ce mélange des genres témoigne certainement de l'embarras de la Cour à mettre l'accent, comme elle fait, sur la motivation du dénonciateur. Elle cherche ce faisant à objectiver un critère, le critère de la motivation, qui par nature comporte une part importante de subjectivité.

1143. Mettant un terme à la controverse entourant le critère de la motivation, la Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît, dans le prolongement de la Recommandation CM/Rec(2014)7<sup>4256</sup>, qu'il faut et qu'il suffit que le lanceur d'alerte ait la croyance raisonnable, « à la lumière des circonstances et des informations dont [il dispose] au moment du signalement, que les faits qu'[il signale] sont véridiques »<sup>4257</sup> en vue de bénéficier d'une protection<sup>4258</sup>.

En outre, elle précise explicitement que « les motifs amenant les auteurs de signalement à effectuer un signalement devraient être sans importance pour décider s'ils doivent recevoir une

---

<sup>4251</sup> Recommandation CM/Rec(2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Section VII, Principe 22 et Rapport ONU A/70/361, précité, p. 16, § 31.

<sup>4252</sup> Rapport ONU A/70/361, précité, p. 16, § 31.

<sup>4253</sup> S'agissant de la dénonciation traditionnelle, voy. en ce sens S. BRAHY, « Dénonciation officielle et dénonciation civique », *mercuriale* prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, p. 959.

<sup>4254</sup> Voy. not. P. STEPHENSON & M. LEVI, *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012, p. 31, point 5.23 ; Rapport ONU A/70/361, précité, p. 16, § 30. Voy. aussi Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, p. 141, § 68 ; V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 237 ; J.-F. KERLÉO, « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 21 ; A. P. DOURADO, « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, 2018, Vol. 46, Iss. 5, p. 426 ; K. PANTAZATOU, « The New Directive on Whistleblowers' Protection: Any Impact on Taxation? », *Kluwer International Tax Blog*, 22 May 2019 (consulté le 22 mai 2019).

<sup>4255</sup> Cette remarque a notamment été soulevée in Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, p. 141, § 68 ; V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, p. 237.

<sup>4256</sup> Recommandation (2014)7, Annexe, Section VII, Principe 22.

<sup>4257</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi l'article 6, § 1<sup>er</sup>, a), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4258</sup> Sur le « problème » de la motivation du lanceur d'alerte, voy. spéc. *supra* n°s 944 et s.

protection »<sup>4259</sup>. Ce qui importe lors de l'appréciation de la protection du lanceur d'alerte, ce n'est pas sa motivation, mais bien « la pertinence et l'intérêt de l'information portée à la connaissance de l'organisation concernée, des autorités compétentes ou du public »<sup>4260</sup>.

Au regard de ces évolutions, il nous semble que lorsque l'affaire mettra en cause un État membre de l'Union européenne, le critère de la motivation ne pourra plus entrer en ligne de compte dans l'appréciation de la Cour européenne des droits de l'homme que lorsque les faits qui seront portés à sa connaissance ne ressortiront pas du champ d'application de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Statuer autrement viendrait en effet à dénier tout effet au consensus survenu entre les États membres de l'Union par rapport au critère de la motivation<sup>4261</sup>.

vi) La gravité de la sanction encourue le lanceur d'alerte

1144. En sixième et dernier lieu, la Cour apprécie la sévérité de la sanction encourue par le lanceur d'alerte. Dans cet examen, la Cour tient compte de la gravité de la sanction infligée concrètement au travailleur, mais aussi des répercussions de cette sanction sur sa carrière et de son effet dissuasif (« *chilling effect* ») à l'égard d'autres travailleurs de l'organisation visée, ainsi qu'à l'égard d'autres travailleurs, en cas de retentissement médiatique<sup>4262</sup>. Une telle appréciation peut surprendre dès lors que toute sanction devrait être en principe prohibée sous l'angle de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme. Toute sanction, peu importe sa gravité, est effectivement susceptible de dissuader un individu de faire usage de sa liberté d'expression<sup>4263</sup>.

Dans l'affaire *Guja*, la Cour a relevé que la sanction encourue par le requérant était la sanction la plus lourde qui pouvait lui être appliquée, à savoir la révocation. Une telle mesure a eu des répercussions graves sur la carrière du requérant. Elle risquait par ailleurs d'avoir un effet dissuasif sur les autres salariés du Parquet mais aussi, vu le retentissement médiatique, d'autres administrations<sup>4264</sup>.

La Cour a également statué de la sorte dans l'affaire *Heinisch*, estimant que le licenciement est une sanction particulièrement sévère puisqu'il s'agit de la sanction la plus lourde qu'un employeur peut infliger<sup>4265</sup>.

---

<sup>4259</sup> Considérant n° 32 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4260</sup> Considérant n° 66 du projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018. En ce sens, voy. Rapport ONU A/70/361, précité, p. 16 ; résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), 24 octobre 2017, point 47. Voy. aussi F. CHALTIEL TERRAL, *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018, p. 49. *Contra* voy. not. V. BOUHIER, « Lanceurs d'alerte », *J.D.E.*, n° 243, 2017, p. 349 (l'auteur estime en revanche que le caractère désintéressé, la motivation du lanceur d'alerte, doit être prise en compte).

<sup>4261</sup> En effet, nous avons signalé que la Cour européenne des droits de l'homme tient compte, dans son contrôle, des règles de droit international applicables aux relations entre les parties contractantes, et spécialement des règles qui s'imposent à l'État en cause. Voy. *supra* n° 1073.

<sup>4262</sup> Sur l'effet dissuasif des sanctions infligées en cas d'exercice de la liberté d'expression, voy. K. LEMMENS, « Se taire par peur : l'effet dissuasif de la responsabilité civile sur la liberté d'expression », *A. & M.*, 2005, pp. 32-40.

<sup>4263</sup> En ce sens, voy. not. V. JUNOD, « La liberté d'expression du whistleblower... », *op. cit.*, pp. 239-240.

<sup>4264</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité § 95.

<sup>4265</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 95 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 91.

En revanche, dans l'affaire *Bathellier*, dans laquelle les conditions d'application de la jurisprudence *Guja* n'étaient pas satisfaites, la juridiction strasbourgeoise a jugé que le requérant n'avait « pas été puni de la sanction la plus lourde puisque finalement il a[vait] été licencié pour faute simple »<sup>4266</sup>. Cette décision confirme une nouvelle fois l'approche graduée que nous défendons.

### *C. La protection des autres dénonciateurs*

1145. Il est possible de classer la jurisprudence relative aux dénonciateurs qui ne sont pas « lanceurs d'alerte » au sens de l'arrêt *Guja* en trois groupes : les arrêts relatifs à la dénonciation traditionnelle, qui consiste dans le signalement d'une personne physique à des autorités compétentes (a) ; les arrêts relatifs à la dénonciation publique d'un agent de l'État ou d'une administration publique (b) ; les arrêts relatifs à la dénonciation motivée par des considérations personnelles (c).

La distinction entre ces trois groupes repose sur deux critères phares : d'une côté, le degré de publicité conféré aux déclarations du requérant ; de l'autre côté, la motivation du dénonciateur. Les principes applicables dans les trois catégories d'affaires sont similaires et présentent des ressemblances certaines avec la jurisprudence *Guja* qu'ils ont inspirée. La jurisprudence de la Cour suggère néanmoins une gradation dans la protection accordée en vertu de l'article 10 de la Convention.

#### *a) La protection de la dénonciation traditionnelle*

1146. Dans certaines affaires, telles que l'affaire *Bargão*, la Cour met en exergue le fait que les allégations des requérants relèvent de l'intérêt général<sup>4267</sup>. Cet examen n'est toutefois pas nécessairement distinct. Le plus souvent, le critère de l'intérêt public est examiné dans le cadre de l'examen de la motivation du dénonciateur. Ce critère ne revêt effectivement pas la même importance que dans les affaires de *whistleblowing* dès lors que les déclarations litigieuses ne sont en principe pas publiques. Il n'empêche que tous les critères mis à l'examen dans le cadre de la jurisprudence *Guja* se retrouvent ici en filigrane.

Il ressort de la jurisprudence relative au signalement d'irrégularités alléguées dans la conduite d'agents de l'État que la Cour est particulièrement attentive à quatre critères : le degré de publicité de la dénonciation (i), la personne mise en cause (ii), la motivation du dénonciateur (iii) et l'authenticité des informations dénoncées (iv).

---

<sup>4266</sup> Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité. Pour un autre exemple, voy. Cour eur D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015, § 53. La Cour a reconnu que le licenciement constituait la sanction la plus lourde que l'employeur pouvait infliger. Ceci étant, les juridictions internes avaient raisonnablement pu estimer que la municipalité pouvait craindre que le requérant maintienne son comportement à l'avenir.

<sup>4267</sup> Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012. En l'espèce, l'attention portée à l'intérêt général peut s'expliquer par les similitudes que présentait l'affaire *Bargão* avec les affaires *Guja* et *Heinisch*. La Cour a d'ailleurs estimé que les considérations émises dans le cadre des deux affaires précitées « peuvent s'appliquer au cas d'usagers de services publics dans la mesure où ils ont connaissance ou utilisent les opérations internes du service en cause » (§ 35). Une telle appréciation pourrait ouvrir la porte, dans certaines circonstances exceptionnelles, à une extension de l'application de la jurisprudence *Guja* aux lanceurs d'alerte *sensu lato*.

Parmi les affaires qui servent d'illustration aux propos, nous tenons à souligner l'affaire *Siryk c. Ukraine* dans la mesure où elle a pour objet une procédure en diffamation intentée à la suite d'une dénonciation fiscale.

Cette dénonciation fiscale est toutefois d'une nature singulière. À l'origine de l'affaire se trouve une lettre envoyée à l'administration fiscale dans laquelle la requérante accuse la direction de l'Académie des services fiscaux de l'État, qui était sous l'autorité de l'administration fiscale de l'État et au sein de laquelle son fils avait étudié avant d'être expulsé en 2004, de se livrer à des activités illégales et corrompues<sup>4268</sup>. Suite à cette lettre, la première vice-présidente de l'Académie, Madame S., intente une procédure en diffamation à l'encontre de la requérante. Les juridictions ordonnent à la requérante de se rétracter et de verser une indemnité à Madame S.

i) Le degré de publicité

1147. La Cour examine tout d'abord quelle est la voie de signalement empruntée par le requérant. S'est-il adressé aux médias ? A-t-il choisi de s'exprimer lors d'une réunion privée ? Si les griefs ont été rapportés au travers d'une lettre, cette lettre a-t-elle été diffusée d'une quelconque manière ? Si oui, la lettre a-t-elle été publiée dans un journal à dimension locale ou nationale ? Le degré de publicité revêt une importance singulière puisque c'est sur la base de ce facteur que la Cour juge que les exigences fixées par l'article 10 de la Convention ne doivent pas être appréciées au regard de la liberté de la presse et de la nécessité de garantir un discours ouvert sur les questions d'intérêt public, mais au regard du droit de signaler auprès des autorités compétentes des irrégularités commises par des fonctionnaires publics<sup>4269</sup>.

La Cour examine, à cette occasion, si le cadre établi par la loi pour déposer une plainte a été respecté. Elle est attentive au fait que le requérant ait fait part de ses allégations à un organe compétent, qu'il s'agisse du supérieur hiérarchique de la personne dénoncée ou d'une autorité de poursuite<sup>4270</sup>. La Cour considère effectivement, selon une jurisprudence constante, que le droit des citoyens de notifier aux fonctionnaires compétents de l'État la conduite des fonctionnaires qui leur semble irrégulière ou illégale est l'un des préceptes de l'État de droit<sup>4271</sup>.

---

<sup>4268</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 5.

<sup>4269</sup> En ce sens, voy. par exemple Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sofranschi c. Moldova*, 21 décembre 2010, § 29 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bezymyannyi c. Russie*, 8 avril 2010, § 41 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 42 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kazakov c. Russie*, 18 décembre 2008, § 28 ; Cour eur. dr. h. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 38 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Zakharov c. Russie*, 5 octobre 2006, § 23. Dans l'arrêt *Sofranschi*, la Cour souligne que « *that the most important aspect of its assessment of the proportionality of the interference in the present case is the limited impact of the impugned statements, due to the fact that the applicant addressed his complaint by way of private correspondence to State officials and did not make it public to the outside world* » (§ 33). La Cour apporte la même précision dans l'arrêt *Zakharov* (§ 26). La Cour a souligné, dans l'arrêt *Medzlis*, que ce facteur était caractéristique de la jurisprudence relative au signalement d'irrégularités alléguées dans la conduite d'agents de l'État (Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 83).

<sup>4270</sup> Pour un exemple, voy. not. Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 22.

<sup>4271</sup> Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 26 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 42 ; Cour eur. D.H., arrêt *Sofranschi*, précité, § 30 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bezymyannyi*, précité, § 40 ; Cour eur. D.H., arrêt *Kazakov*, précité, § 28.

Qu'une certaine publicité ait été conférée aux griefs du requérant n'est pas rédhibitoire comme l'illustre l'affaire *Bargão*. En l'espèce, des citoyens avaient adressé une lettre au Ministère de la Santé en vue de se plaindre de l'attitude d'un employé d'un centre de santé public. Une partie de la lettre avait ensuite été publiée dans un journal local. Condamnés pour le chef de diffamation aggravée, les citoyens, qui revendiquaient avoir agi en tant que citoyens « de Salvaterra do Extremo », avaient saisi la Cour européenne des droits de l'homme sur la base de l'article 10 de la Convention. La Cour européenne a observé, « avant tout, que les accusations litigieuses ont été faites dans le cadre d'une correspondance écrite adressée au Ministère de la Santé, structure chargée de la supervision des centres de santé dans le pays. S'agissant de la publication d'une partie de la lettre dans un journal local, rien ne ressort, de façon précise, du dossier quant à son étendue ou son impact dans la population locale »<sup>4272</sup>.

ii) La personne ciblée par les allégations

1148. La Cour européenne est ensuite attentive à la qualité de la personne ciblée par les allégations (juge, procureur, chef militaire, homme politique, etc.) étant entendu que les limites de la critique admissible sont plus larges pour un homme politique que pour un fonctionnaire public agissant dans l'exercice de ses fonctions<sup>4273</sup>.

La Cour a plusieurs fois observé qu'il pouvait être nécessaire de protéger les fonctionnaires publics d'attaques offensives, abusives ou diffamatoires qui visent à les affecter dans l'exécution de leurs fonctions et à saper la confiance publique à leur égard et à l'égard de la fonction qu'ils exercent<sup>4274</sup>. La mesure dans laquelle une telle protection doit être accordée dépend des circonstances de chaque cas d'espèce. Dans son arrêt *Zakharov*, la Cour a tenu à distinguer l'affaire à l'examen de l'affaire *Lešnik* qui concernait un procureur dès lors que les limites de la critique admissible sont plus larges pour un fonctionnaire public ordinaire que pour un procureur<sup>4275</sup>. Il en va de même s'agissant d'un juge<sup>4276</sup>.

1149. De même, les limites de la critique acceptable sont, en principe, plus larges pour un fonctionnaire agissant dans l'exercice de ses fonctions que pour un simple particulier<sup>4277</sup>. Ceci étant, il peut être déduit de l'affaire *Verlagsgruppe* de même que de l'affaire *Fressoz et Roire* qu'un chef d'entreprise peut constituer une personnalité publique de par sa position au sein de

---

<sup>4272</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Bargão*, précité, § 38.

<sup>4273</sup> Dans l'arrêt *Siryk*, la Cour note par exemple que la personne ciblée par les allégations était fonctionnaire public au moment des faits (Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 40). En ce sens, voy. aussi Cour eur. D.H., (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Thoma c. Luxembourg*, 29 mars 2001, § 45.

<sup>4274</sup> En ce sens, voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Janowski c. Pologne*, 21 janvier 1999, § 33 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lešnik c. Slovaquie*, 11 mars 2003, §§ 53-54 ; Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 24 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bezymyanny*, précité, § 38 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 41.

<sup>4275</sup> La Cour a par ailleurs fondé sa distinction sur le caractère public conféré aux allégations du requérant dans l'affaire *Lešnik* puisque ces dernières étaient parvenues aux oreilles d'un journaliste qui avait publié un article sur le sujet (Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 25). En ce sens, voy. aussi Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russie*, 10 juin 2004, p. 13.

<sup>4276</sup> La Cour précise toutefois immédiatement que « [l]e rôle important que le pouvoir judiciaire joue dans une société démocratique ne peut en soi immuniser les juges de plaintes déposées par les citoyens à leur encontre » (Cour eur. D.H., arrêt *Bezymyanny*, précité, § 40). Voy. aussi en ce sens Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 86.

<sup>4277</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Janowski*, précité, § 33 ; Cour eur. D.H., arrêt *Lešnik*, précité, §§ 53-54 ; Cour eur. D.H., déc. *Chernysheva*, précité, p. 13 ; Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 27 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bargão*, précité, § 40.

la société de telle sorte que des allégations de fraude fiscale ou des allégations fiscales proférées dans un contexte social mouvementé peuvent être considérées comme portant sur une question d'intérêt général et donc être portées à la connaissance des autorités compétentes voire même du public<sup>4278</sup>. Il s'ensuit que de telles personnalités doivent admettre, dans certaines circonstances, une plus grande critique.

iii) la motivation du dénonciateur

1150. Selon les principes établis par la Cour, « un acte motivé par un grief ou une animosité personnels ou encore par la perspective d'un avantage personnel, notamment un gain pécuniaire, ne justifie pas un niveau de protection particulièrement élevé »<sup>4279</sup>.

La Cour prend donc en considération la motivation poursuivie par le dénonciateur. La voie de signalement employée de même que le ton employé permettent en général de sonder la motivation du requérant.

Dans l'arrêt *Siryk*, la Cour a ainsi noté que la requérante avait envoyé sa lettre en vue de faire examiner par les autorités compétentes les conduites d'un fonctionnaire qu'elle estimait irrégulières. En particulier, la requérante s'est adressée à l'organe étatique chargé de la surveillance de l'Académie dirigée par la fonctionnaire dont le comportement était dénoncé. Enfin, rien ne laisse penser que la requérante n'a pas respecté le cadre établi par la loi pour déposer une plainte.

Dans l'arrêt *Zakharov*, le juge européen a pareillement observé que le requérant n'avait pas employé un ton abusif ou intempérant<sup>4280</sup>. Au regard de l'ensemble des circonstances, la Cour a constaté que le contenu de la lettre ne dépassait pas les limites de la critique acceptable, d'autant que ces limites sont plus grandes à l'égard d'un fonctionnaire qu'à l'égard d'un particulier. En l'occurrence, le requérant s'était plaint de la conduite irrégulière d'une fonctionnaire dans une lettre privée adressée au vice-gouverneur de la région de Moscou. En particulier, il prétendait que la fonctionnaire utilisait une parcelle de terrain communal à des fins privées. Informé de cette lettre, la fonctionnaire a répliqué en engageant une action en diffamation à l'encontre du requérant.

La Cour fait cependant preuve de souplesse, admettant qu'une lettre privée contienne un certain nombre d'expressions émotionnelles versant dans l'exagération ou la provocation<sup>4281</sup>.

Dans l'affaire *Siryk*, la Cour a ainsi admis la présence, dans la lettre de la requérante, d'expressions émotionnelles versant dans l'exagération ou la provocation, comme par exemple l'allégation selon laquelle Mme S. « porte des vêtements chers et des diamants différents tous les jours »<sup>4282</sup>.

---

<sup>4278</sup> Voy. *supra* nos 1106-1107.

<sup>4279</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 69 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bucur*, précité, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 45. La Cour avait déjà formulé une telle clause dans des affaires qui ne ressortaient pas explicitement du *whistleblowing* (voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85).

<sup>4280</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Zakharov c. Russie*, 5 octobre 2006, § 27.

<sup>4281</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 27 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sofranschi c. Moldova*, 21 décembre 2010, § 30 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 44.

<sup>4282</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 44.

iv) L'authenticité des informations

1151. La Cour vérifie enfin si les allégations s'appuyaient sur des motifs valables, ce qui revient à vérifier la bonne foi du requérant. La Cour s'appuie ici largement, conformément au principe de subsidiarité, sur les décisions prises par les juridictions nationales. Elle effectue un contrôle marginal, vérifiant que les décisions des juridictions nationales reposent sur des raisons pertinentes et suffisantes<sup>4283</sup>.

La Cour tient compte, dans ce cadre, de la nature des déclarations<sup>4284</sup>. Selon une jurisprudence constante, la Cour distingue, parmi les déclarations litigieuses, les jugements de valeur des jugements de faits<sup>4285</sup>, considérant que la véracité des jugements de valeur ne peut être démontrée<sup>4286</sup>. Attendre du requérant qu'il prouve un jugement de valeur est en soi constitutif d'une violation de son droit à la liberté d'expression. Toutefois, la proportionnalité d'une ingérence peut dépendre de la circonstance qu'il existe une base factuelle suffisante aux allégations<sup>4287</sup>. Un jugement de valeur qui ne repose sur aucune base factuelle peut ainsi être jugé excessif.

Dans l'affaire *Zakharov*, la Cour a en ce sens observé que la lettre litigieuse contenait à la fois des jugements de faits (conduite irrégulière) et des jugements de valeur (comportement non éthique), prenant note que le requérant avait été condamné pour des jugements de valeur pour lesquels la preuve ne pouvait pas être apportée<sup>4288</sup>. Partant, les autorités russes n'ont pas appuyé leur décision d'ingérence sur des motifs pertinents et suffisants. Le paiement de dommages-intérêts et l'obligation de se rétracter dans une lettre est une sanction disproportionnée. La Cour conclut à l'unanimité à la violation de l'article 10 de la CEDH.

---

<sup>4283</sup> Voy. not. Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 45 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 32. Sur l'impact du principe de subsidiarité sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de dénonciation, voy. not. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, pp. 870-871.

<sup>4284</sup> Voy. par exemple Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, §§ 28-30.

<sup>4285</sup> Sur cette distinction, voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 269-279.

<sup>4286</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russia*, 10 juin 2004, pp. 12-13 ; Cour eur. D.H., arrêt *Sofranschi*, précité, § 32 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 47.

<sup>4287</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russia*, 10 juin 2004, pp. 12-13 ; Cour D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Pais Pires de Lima c. Portugal*, 12 février 2019, § 58 ; Cour eu. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 30.

<sup>4288</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, §§ 28-30.

*b) La protection de la dénonciation publique*

1152. La protection conférée par l'article 10 de la CEDH aux personnes qui émettent publiquement des critiques varie en fonction de la qualité du dénonciateur : agit-il en qualité de juge<sup>4289</sup>, d'avocat<sup>4290</sup>, d'homme politique<sup>4291</sup>... ?<sup>4292</sup>

La jurisprudence apparaît de la sorte particulièrement casuistique.

Deux affaires méritent ici d'être commentées en ce qu'elles mettent en cause un « travailleur » et s'apparentent donc, à première vue, à une affaire de *whistleblowing*<sup>4293</sup> (i). Il s'agit de l'affaire *Catalan c. Roumanie* et de l'affaire *Balenović c. Croatie*. Si la Cour ne se réfère pas formellement aux mêmes critères<sup>4294</sup>, il faut observer qu'elle met l'accent, dans les deux cas, sur les devoirs et les responsabilités que comporte l'exercice du droit à la liberté d'expression par contraste avec l'examen assoupli réalisé dans le cadre de la jurisprudence *Guja* (ii).

i) Les facteurs d'exclusion de la jurisprudence *Guja*

1153. Des commentateurs ont pu s'étonner que le juge strasbourgeois refuse de faire application de la jurisprudence *Guja* dans l'affaire *Catalan* dans la mesure où le requérant était un fonctionnaire qui avait vraisemblablement dénoncé des informations susceptibles d'intéresser l'opinion publique<sup>4295</sup>.

---

<sup>4289</sup> Pour une illustration, voy. par exemple Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009. Nous ne l'abordons pas dans le cadre de la présente étude dès l'instant où la requérante, juge au tribunal de Moscou, ne s'est pas livrée à une « dénonciation » au sens de la présente étude. Elle s'est cantonnée à répondre aux questions d'un journaliste. Elle n'a donc pas saisi proprement dit d'un problème (en l'occurrence, celui de l'indépendance de la justice), une personne capable de déclencher une sanction, juridique ou sociale.

<sup>4290</sup> Pour une illustration, voy. par exemple l'affaire *Pais Pires de Lima* à l'occasion de laquelle la Cour a rappelé que les avocats ont le droit de se prononcer publiquement sur le fonctionnement de la justice, mais que leur critique ne saurait franchir certaines limites (Cour eur. D.H., arrêt *Pais Pires de Lima*, précité, § 58). Voy. aussi l'affaire *Rodriguez Ravelo* qui concernait cette fois-ci des allégations formulées par écrit par un avocat à l'encontre d'un juge (Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rodriguez Ravelo c. Espagne*, 12 janvier 2016).

<sup>4291</sup> Voy. par exemple l'affaire *Lacroix* qui concernait un maître en géologie, également conseiller municipal, qui avait été poursuivi pour diffamation suite à des propos tenus lors d'un conseil municipal (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Lacroix c. France*, 7 septembre 2017).

<sup>4292</sup> Pour une présentation du droit à la liberté d'expression en fonction de son titulaire, voy. spéc. A.-C. RASSON, N. RENUART & H. VUYE, *Six figures de la liberté d'expression*, Limal, Anthemis, 2015.

<sup>4293</sup> Pour un autre exemple dans lequel le dénonciateur était également un travailleur, en l'occurrence, un professeur d'université, voy. Cour eur. D.H., (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Aurelian Oprea c. Roumanie*, 19 janvier 2016. Nous ne l'abordons pas dans le cadre de la présente étude pour les mêmes motifs que ceux avancés par rapport à l'affaire *Kudeshkina*. En l'espèce, le requérant, professeur d'université, s'est exprimé publiquement, lors d'une conférence de presse, sans passer par l'intermédiaire d'un journaliste, en vue de dénoncer la corruption au sein de son université et les politiques de gestion du recteur adjoint.

<sup>4294</sup> Dans l'affaire *Catalan*, la Cour indique appliquer les principes établis en matière de divulgation d'informations confidentielles dans l'affaire *Stoll* qui mettent en évidence trois facteurs : les intérêts en présence, le contrôle exercé par les juridictions internes et le comportement du requérant (Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Catalan c. Roumanie*, 9 janvier 2018, § 63). Après avoir rappelé que l'exercice du droit à la liberté d'expression comporte des droits et des obligations, la Cour indique, dans l'affaire *Balenović*, qu'il convient de prendre en compte trois facteurs (Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010, p. 27). Le premier concerne la situation du requérant en tant qu'employé, le second a trait à la nature des moyens employés pour effectuer les déclarations, le troisième porte sur l'authenticité des informations révélées.

<sup>4295</sup> En ce sens, voy. not. K. BLAY-GRABARCZYK, « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, p. 871.



Alors conseiller au département des archives par le Conseil national pour l'étude des archives de la Securitate, le « CNSAS »<sup>4296</sup>, l'ancienne police politique active sous le régime communiste, le requérant avait transmis à un journal des documents collectés auprès du service roumain de renseignements, le « SRI », en sa qualité d'historien. Le requérant prétendait que ces documents confidentiels permettaient d'appuyer ses allégations selon lesquelles le patriarche de l'Église orthodoxe roumaine alors en fonction avait collaboré avec l'ancienne police politique. Avant de transmettre ces documents, le requérant avait déjà fait part de ses allégations auprès du collègue de direction de son employeur, le CNSAS, dans le cadre d'une procédure de recrutement dont il avait finalement été écarté. Suite à la publication de l'article litigieux, le requérant a été invité, à plusieurs reprises, auprès de la direction, mais il refusa, prétextant que la procédure n'était pas légale. Il fut finalement révoqué.

Comme nous l'avons noté plus haut, le juge européen a toutefois souligné en quoi l'affaire *Catalan* se distinguait de l'affaire *Guja*<sup>4297</sup>. Tout d'abord, les faits dénoncés par le requérant ne procédaient pas d'une constatation sur le lieu de travail. Celui-ci en avait eu connaissance, en sa qualité d'historien au SRI, avant d'entrer en fonction au CNSAS. Ensuite, les faits dénoncés n'avaient pas été commis sous le contrôle de l'employeur du requérant puisqu'ils dataient de l'époque communiste. Enfin, lesdits faits, quoique d'intérêt public, étaient au moment du signalement soumis à une procédure de vérification de telle sorte qu'ils ne pouvaient pas être révélés publiquement par le requérant.

1154. La seconde affaire, l'affaire *Balenović*, ressemblait également, à première vue, à une affaire de *whistleblowing*<sup>4298</sup>.

Employée de l'entreprise INA, une entreprise de pétrole, la requérante avait constaté que les plaintes pour perte de pétrole durant le transport de la raffinerie à la station à essence étaient traitées avec grand laxisme par son entreprise. Elle avait alors décidé de dresser un rapport dont elle avait adressé une copie à son supérieur immédiat et de faire des déclarations à la presse. Suite à ces événements, la requérante fut licenciée et fit l'objet de procédures judiciaires.

La Cour européenne des droits de l'homme n'indique pas ici clairement les motifs qui ont conduit à la non-application de la jurisprudence *Guja*. Des considérations émises d'entrée de jeu par la Cour, il faut en déduire que Madame Balenović ne pouvait bénéficier du statut de lanceur d'alerte dans la mesure où elle s'était exprimée directement auprès des médias dans un langage qui traduisait une prise à partie manifeste, la requérante ayant d'abord critiqué les pratiques commerciales de l'INA pour ensuite dénoncer des pratiques frauduleuses.

## ii) Les devoirs et les responsabilités dans la communication d'informations d'intérêt général

1155. La Cour met l'accent, dans les deux affaires, sur les devoirs et les responsabilités que comporte l'exercice du droit à la liberté d'expression étant entendu que le requérant, dans les deux cas, a cherché à communiquer des informations sur une question d'intérêt général.

---

<sup>4296</sup> Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității.

<sup>4297</sup> Sur le champ d'application de la jurisprudence *Guja*, voy. *supra* n° 1083.

<sup>4298</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatia*, 30 septembre 2010.

Si le droit de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général est protégé par la Convention, celui-ci doit effectivement être « exercé de bonne foi, sur la base de faits exacts, et en apportant des informations "fiables et précises" »<sup>4299</sup>. En l'espèce, la Cour est attentive au fait que le requérant n'est pas un journaliste – à qui incombe l'obligation d'informer, d'alerter le public et de communiquer des informations et des idées sur des affaires d'intérêt public – mais un travailleur tenu vis-à-vis de son employeur à un devoir de loyauté, de discrétion et de réserve<sup>4300</sup>. À la différence d'un journaliste, un travailleur est donc tenu, en principe, de se taire.

La Cour statue d'ailleurs précisément, dans l'affaire *Catalan*, « [e]u égard aux devoirs et responsabilités des membres de la fonction publique »<sup>4301</sup>.

Comme nous l'avons noté plus haut, l'étendue des devoirs et des responsabilités à charge du dénonciateur dépend, d'un côté, de la situation du requérant (secteur, fonction et niveau de responsabilité) et du procédé technique utilisé (lettre, télévision, article de presse, etc.)<sup>4302</sup>.

1156. Dans l'affaire *Catalan*, la Cour reconnaît que la question de la collaboration des dirigeants religieux avec la *Securitate* est une question sociale et morale très sensible. Néanmoins, elle fait observer que c'est à la CNSAS qu'il revient légalement d'informer le public sur la question de la collaboration avec la *Securitate*, et non pas à un fonctionnaire dont la fonction n'est nullement, à la différence d'un journaliste, de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général<sup>4303</sup>. Vu le caractère sensible de la question, le législateur a pu trouver opportun d'en confier l'examen critique à un organe spécial, le CNSAS<sup>4304</sup>.

Comme dans l'affaire *Satamedia*, la Cour donne donc la prévalence au processus de déconfinement de l'information, susceptible d'intéresser l'opinion publique, établi par le droit national, lequel organise la transparence conformément à la tradition juridique nationale.

D'après la Cour, il peut en outre être difficilement admis que le requérant a, comme il le prétend, cherché à informer le public sur une question d'intérêt général sur la base d'un travail académique dès l'instant où il a choisi comme canal de diffusion un quotidien national « à sensation ». Les allégations du requérant « étaient plutôt destinées à alimenter la presse dite "de divertissement" qu'à permettre l'étude, par le biais d'outils scientifiques, de la question de la collaboration des dirigeants religieux avec la *Securitate* »<sup>4305</sup>. Ces considérations confortent le

---

<sup>4299</sup> Voy. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Bargão et Domingos Correia c. Portugal*, 15 novembre 2012, § 36 ; Cour eur. D. H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 54. Sur le droit de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général et ses limites, voy. aussi *supra* nos 1076 et 1088.

<sup>4300</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 61 ; Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 27.

<sup>4301</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 78.

<sup>4302</sup> Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Eliane Morissens c. Belgique*, 3 mai 1988. Dans cette affaire, la requérante était enseignante dans l'enseignement provincial et avait mis en cause la réputation de ses supérieurs à la télévision lors d'une émission consacrée « aux femmes homosexuelles ». Voy. aussi Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Balenović c. Croatie*, 30 septembre 2010 ; Comm. eur. D.H., déc. *Haseldine c. Royaume-Uni*, 13 mai 1992 ; Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Handyside c. Royaume-Uni*, 7 décembre 1976, p. 18.

<sup>4303</sup> Si le requérant est libre de communiquer sur de telles questions, la Cour observe qu'il a fait l'objet d'une procédure disciplinaire qui lui a permis de faire part de toutes ses remarques (Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 66).

<sup>4304</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, §§ 65-70.

<sup>4305</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 67.

point de vue selon lequel le droit de dénoncer, en tant qu'aspect du droit à la liberté d'expression, ne protège pas n'importe quelle information<sup>4306</sup>.

Au demeurant, la Cour note que le requérant n'a pas fait preuve de nuance. C'est d'autant moins acceptable qu'il s'est exprimé par écrit avec toute la lucidité requise puisqu'il prétend s'appuyer sur des recherches académiques. En tant que fonctionnaire public, le requérant devait faire preuve de réserve et de prudence plutôt que de se substituer à son employeur et de se prononcer publiquement, sur un ton péremptoire, sur une question que la loi avait confiée à ce dernier<sup>4307</sup>.

Dans ces conditions, la Cour des droits de l'homme estime que les motifs avancés pour justifier la révocation du requérant étaient pertinents et suffisants. Pour ce qui est de la proportionnalité de la mesure, la Cour admet que la révocation est une mesure très rigoureuse « mais, eu égard à l'emploi occupé par l'intéressé au CNSAS, ce dernier a légitimement pu considérer que la prise de position publique de son employé sur un sujet sensible qui relevait de son champ de recherche a irrémédiablement compromis la relation de confiance qui devait exister entre son agent et lui »<sup>4308</sup>.

1157. Dans l'affaire *Balenović*, la Cour observe que la requérante, employée, a choisi comme procédé technique de diffusion un quotidien national qui a donc une portée large et immédiate<sup>4309</sup>. Elle rappelle en outre qu'il appartient aux États membres de sanctionner les dénonciations de mauvaise foi. La Cour se cantonne à vérifier si les jugements de fait reposent sur une base factuelle suffisante. En l'occurrence, les accusations de fraude, alors qu'il s'agit d'allégations graves, n'ont pas été prouvées. À cet égard, la Cour rappelle que « plus l'allégation est grave, plus la base factuelle doit être solide »<sup>4310</sup>. En fait, il apparaît que la requérante était animée par la volonté de faire connaître publiquement ses griefs personnels, minimisés au sein de son entreprise, plutôt que par la protection des intérêts commerciaux de l'INA<sup>4311</sup>.

Au regard de ces considérations, la Cour conclut unanimement que le licenciement de la requérante représentait, certes, une mesure sévère, mais reposait sur des motifs suffisants et pertinents et n'était pas disproportionné par rapport aux finalités légitimes poursuivies, à savoir la protection de la réputation et des intérêts professionnels de l'INA.

En filigrane de l'examen réalisé par la Cour ressort clairement la circonstance que le dénonciateur cherchait en réalité, dans les deux affaires commentées, à rendre public des griefs personnels. Conformément aux principes établis par la Cour, il ne pouvait donc pas bénéficier de la protection jurisprudentielle établie dans le sillage de l'arrêt *Guja* et ne méritait pas une protection particulièrement élevée.

### *c) La protection de la dénonciation intéressée*

1158. Dans diverses affaires, la Cour a explicitement jugé que la protection spéciale établie dans l'arrêt *Guja* n'était pas applicable au motif que les griefs formulés par les requérants

---

<sup>4306</sup> Voy. *supra* n° 1104.

<sup>4307</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, §§ 68-70.

<sup>4308</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Catalan*, précité, § 75.

<sup>4309</sup> Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, pp. 27-28.

<sup>4310</sup> Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 28.

<sup>4311</sup> Cour eur. D.H., déc. *Balenović*, précité, p. 28.

s'inscrivaient dans un conflit personnel avec l'employeur et partant ne pouvaient pas être considérés comme des déclarations sur une question d'intérêt général<sup>4312</sup>. Les requérants étaient exclusivement ou principalement motivés par des considérations personnelles.

Parmi les critères mis en évidence dans la jurisprudence relative aux lanceurs d'alerte et dans celle relative aux signalements d'irrégularités, la Cour met l'accent sur trois critères : (i) la motivation du dénonciateur ; (ii) le respect de la chaîne de commandement (procédure échelonnée) ; (iii) l'authenticité des informations dénoncées.

1159. Quatre affaires permettent d'illustrer le raisonnement de la Cour<sup>4313</sup>. Elles portent toutes sur des allégations proférées par un employé à l'encontre de son organisation et les sanctions subséquentes. Ce contexte amène la Cour à apprécier plus souplesment la sanction infligée au dénonciateur. Alors que la Cour considère, dans le cadre de l'application de la jurisprudence *Guja*, que le licenciement est une sanction particulièrement lourde, elle conclut ici plus facilement que le licenciement était proportionné aux finalités légitimes. Les trois premières affaires ont ainsi donné lieu à un constat de non-violation de l'article 10 de la CEDH.

i) la motivation du dénonciateur

1160. Si le critère de la motivation ne figure pas systématiquement en tête dans les arrêts de la Cour, il préside dans les faits les autres critères puisqu'il justifie l'exclusion de la jurisprudence relative aux lanceurs d'alerte. Que le critère de la motivation arrive au cours du raisonnement s'explique par le fait qu'il est apprécié au regard des autres critères.

La nature de la motivation exprimée dans les allégations du requérant peut effectivement se déduire du ton employé par le requérant et de son attitude, du respect de la chaîne de commandement ou encore de l'absence de vérifications suffisantes.

Dans l'affaire *Langner*, la Cour a ainsi dénié la protection spéciale conférée aux lanceurs d'alerte au motif que le requérant avait décidé de faire part de ses allégations deux ans après les faits, et ce alors que le service qu'il dirigeait était justement sur le point d'être supprimé<sup>4314</sup>. Exprimés lors d'une réunion du personnel à l'encontre de l'adjoint du maire, les griefs du requérant portaient sur un permis de démolir prétendument illégal accordé deux ans plus tôt par l'adjoint du maire ainsi que sur la décision prétendument illégale de fermer le service dont il était le directeur. La prise de parole du requérant était donc exclusivement motivée par des considérations personnelles. Les juridictions internes ont d'ailleurs considéré que les accusations proférées par le requérant étaient une accusation diffamatoire plutôt qu'une critique

---

<sup>4312</sup> Il faut observer que c'est d'une façon pour le moins laconique que la Cour exclut, dans l'arrêt *Rubins*, la jurisprudence *Guja*. L'exposé des faits, l'appréciation du critère de nécessité et l'exclusion de la jurisprudence *Guja* lors de l'examen de la motivation du requérant permettent toutefois de comprendre que les motifs qui ont conduit la Cour à rejeter la protection spéciale des lanceurs d'alerte sont similaires à ceux invoqués dans l'arrêt *Langner*. Voy. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rubins c. Lettonie*, 13 janvier 2015, spéc. §§ 80- 87.

<sup>4313</sup> Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Langner c. Allemagne*, 17 septembre 2015 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), décision *Bathellier c. France*, 12 octobre 2010 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Rubins c. Lettonie*, 13 janvier 2015.

<sup>4314</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 46. Dans le même sens, voy. par exemple Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 7.

formulée dans l'intérêt général, et ce à plus forte raison que les accusations ont été répétées par écrit ultérieurement, alors qu'une chance avait été donnée au requérant de s'excuser<sup>4315</sup>.

Dans une affaire *Rubins c. Lettonie*, la Cour a de même conclu que la protection des *whistleblowers* n'était pas applicable dès l'instant où le gouvernement avait signalé que le requérant était principalement animé par des considérations égoïstes et que les tribunaux nationaux avaient noté, quoique brièvement, que le requérant avait sciemment formulé des demandes illégales dans ses emails<sup>4316</sup>. Chef de département à l'université, le requérant insinuait avoir été démis de son poste à l'Université Stradina de Riga pour avoir critiqué la gestion de son université et tenté de résoudre sa situation professionnelle. La Cour a par contre observé que le requérant n'avait pas cherché à divulguer des informations qui auraient pu porter atteinte à l'honneur ou à la réputation d'autrui<sup>4317</sup>. Cet élément a penché en faveur du constat de violation de l'article 10 de la Convention auquel la Cour a conclu.

ii) le respect de la chaîne de commandement

1161. La Cour examine, à la lumière du raisonnement émis dans l'affaire *Guja*, si le requérant a veillé à respecter la chaîne de commandement. Le respect de cette exigence est déjà un indice de la motivation réelle du dénonciateur. Il importe en effet de donner l'opportunité au supérieur hiérarchique de vérifier la véracité des allégations avant de les rapporter à des autorités externes. La divulgation publique doit survenir, en toute hypothèse, en dernier ressort.

Dans l'affaire *Langner*, la Cour a ainsi noté que le requérant avait formulé ses griefs au cours d'une réunion du personnel à laquelle assistaient des personnes étrangères au service au lieu d'en faire part auprès du maire ou du Ministère public. Il n'a donc pas choisi la voie de signalement la plus appropriée, choisissant une voie qui pouvait, selon l'opinion de la Cour, nuire au maire adjoint, perturber l'ambiance de travail et porter atteinte à la réputation du service dès lors que des personnes étrangères au service étaient présentes<sup>4318</sup>.

La Cour a pareillement constaté que la chaîne de commandement n'avait pas été respectée dans les affaires *Soares* et *Bathelier*<sup>4319</sup>.

Dans l'affaire *Rubins*, la Cour a, en revanche, observé que le requérant avait présenté plusieurs propositions et avait explicitement demandé au recteur de les transmettre aux membres de l'assemblée constituante avant d'envoyer le courriel querellé, rapprochant par ce motif l'affaire *Rubins* de l'affaire *Heinisch*<sup>4320</sup>.

---

<sup>4315</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 50

<sup>4316</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Rubins*, précité, § 87.

<sup>4317</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Rubins*, précité, § 91.

<sup>4318</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 51.

<sup>4319</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Soares*, précité, § 48, Cour eur. D.H., déc. *Bathelier*, précité, pp. 7- 8. La juridiction européenne a particulièrement été attentive, dans l'affaire *Bathelier*, au fait que le requérant n'avait pas suivi la chaîne de commandement. S'il avait effectivement fait part de sa position à ses supérieurs hiérarchiques directs, la Cour a observé que le requérant ne s'était pas adressé à sa direction avant d'en informer le préfet. En outre, le requérant avait transmis son courrier au préfet sans en réserver une copie pour les dirigeants d'EDF-GDF concernés.

<sup>4320</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Rubins*, précité, § 88.

iii) l'authenticité des informations dénoncées

1162. Enfin, la Cour vérifie si les allégations du requérant reposent sur une base factuelle suffisante. L'exercice du droit à la liberté d'expression est soumis à des devoirs et des responsabilités, au titre desquels figurent en premier lieu le devoir de procéder aux vérifications nécessaires, compte tenu des circonstances de l'espèce, afin de communiquer des informations exactes et dignes de crédit.

Dans l'affaire *Langner*, la Cour a noté que les juridictions nationales avaient confirmé que le permis de démolir prétendument illégal était en fait légal. Les informations communiquées par le requérant n'étaient donc pas fiables et exactes<sup>4321</sup>. En tant que directeur de longue date de la sous-division chargée de sanctionner les détournements d'affectation de biens immobiliers, le requérant était censé connaître le cadre juridique du permis de démolir. Il n'a donc pas procédé aux vérifications raisonnables qui s'imposaient à lui en sa qualité professionnelle.

De même, la Cour a souligné, dans l'affaire *Bathellier*, que les dénonciations effectuées incluaient des considérations personnelles et portaient sur des questions pour lesquelles plusieurs points de vue étaient possibles<sup>4322</sup>. Directeur d'un centre EDF-GDF en Loir & Cher, Monsieur Bathellier avait fait part de ses inquiétudes à propos du délabrement grave des réseaux électriques, source d'un grave danger pour la sécurité publique, auprès de ses supérieurs hiérarchiques directs et ensuite auprès du préfet de Loir et Cher<sup>4323</sup>. La Cour a considéré que le procédé de diffusion utilisé, qui reposait sur une lettre, soit un écrit, laissait au requérant la possibilité de mûrement réfléchir au contenu et au ton à employer dans ses allégations. Cet écrit devait être d'autant plus réfléchi qu'il était l'œuvre d'un employé occupant un poste de direction.

Cette appréciation a pu surprendre, voire inquiéter, dès lors que l'exercice de la liberté d'expression suppose, selon une jurisprudence constante, une certaine dose d'exagération<sup>4324</sup>. Mais c'est là oublier, selon nous, que la jurisprudence de la Cour à ce sujet ne vaut pas à l'égard de n'importe quel discours. Dans l'affaire *Siryk*, la Cour a par exemple admis que les déclarations contiennent une certaine dose d'exagération dans la mesure où elles n'avaient pas été rendues publiques, portaient sur une question d'intérêt général, et non un conflit d'ordre privé, et reposaient sur une base factuelle suffisante<sup>4325</sup>.

---

<sup>4321</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Langner*, précité, § 48.

<sup>4322</sup> Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 7.

<sup>4323</sup> Au moment des faits litigieux, l'entreprise EDF-GDF était un établissement public à caractère industriel et commercial. Il s'ensuit que les rapports entre salariés et employeurs au sein de cette entreprise relevaient du droit privé et non de la fonction publique (Cour eur. D.H., déc. *Bathellier*, précité, p. 6).

<sup>4324</sup> En ce sens, voy. not. Q. VAN ENIS, « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte ... », *op. cit.*, p. 136, n° 59 ; J.-P. FOEGLE, « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne ... », *op. cit.*, p. 113.

<sup>4325</sup> De même, la Cour a pareillement admis, dans l'affaire *Kudeshkina* qui portait sur des déclarations publiques, que le commentaire de la requérante, juge au tribunal de Moscou, puisse présenter une certaine dose d'exagération et de généralisation dans la mesure où il s'inscrivait dans un débat politique mené dans un contexte électoral (Cour eur. D.H., arrêt *Kudeshkina*, précité, § 95). De surcroît, la Cour a observé que les déclarations de la requérante n'étaient pas dénuées de tout fondement factuel et ne devaient pas être considérées comme une attaque personnelle gratuite à l'encontre de ses supérieurs, mais comme un commentaire sur une question revêtant une grande importance pour le public, en l'occurrence l'indépendance de la justice.

1163. La Cour européenne tient encore compte, dans l'examen de ce dernier critère, de la nature des allégations. Comme nous l'avons noté, le requérant n'est tenu de prouver ses allégations que lorsqu'il s'agit de jugements de fait.

Dans l'affaire *Soares*, la Cour a ainsi été attentive au fait que le requérant concédait lui-même que ses griefs reposaient sur de simples rumeurs<sup>4326</sup>. Caporal-chef dans la Garde républicaine nationale, Monsieur Soares avait transmis à l'Inspection générale de l'administration interne un courrier dans lequel il dénonçait le commandant du poste territorial d'Arganil de détourner des fonds publics. D'après la Cour, de telles allégations constituaient une déclaration de fait. Elles ne pouvaient dès lors pas se baser sur une simple rumeur, *a fortiori* en raison de leur gravité. Les allégations du requérant étaient en effet susceptibles de porter atteinte à la réputation de la personne ciblée, ainsi que plus largement à la Garde nationale républicaine.

1164. Enfin, la Cour accorde sans surprise une attention particulière à la portée des allégations. Les déclarations portaient-elles sur une question d'intérêt général ou procédaient-elles d'un conflit d'ordre privé sans aucune répercussion sur l'intérêt général ?

La Cour a ainsi relevé, dans les affaires *Soares*, *Bathelier* et *Rubins*, que les déclarations du requérant portaient sur une question d'intérêt public. Néanmoins, dans les deux premières affaires, elles étaient dépourvues d'une base factuelle suffisante. À cet égard, la Cour a souligné que l'affaire *Soares* se rapprochait de l'affaire *Bargão* en ce qu'elle mettait en lumière une question d'intérêt public (mauvaise utilisation de l'argent public par un fonctionnaire), mais elle s'en distinguait en ce qu'elle ne reposait pas sur une base factuelle suffisante.

## **Section 2. La dénonciation fiscale à l'épreuve du droit à la protection des données à caractère personnel**

1165. À côté du droit à la liberté d'expression, le droit à la protection des données à caractère personnel jouit d'une place particulière dans la reconfiguration des limites à la dénonciation fiscale puisqu'il occupe une place cardinale dans le système européen de protection des lanceurs d'alerte (§ 1<sup>er</sup>)<sup>4327</sup>.

Fer de lance des autorités européennes, la protection des données a sensiblement été mise en avant dans le contexte des révélations du lanceur d'alerte Edward Snowden et des poursuites

---

<sup>4326</sup> Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016.

<sup>4327</sup> La nécessité de garantir la protection de données à caractère personnel dans les dispositifs de *whistleblowing* ressort d'une abondante série de textes légaux ou politiques, parmi lesquels: les considérants n<sup>os</sup> 14 et 83 et l'article 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte; l'article 32, § 2, c), du règlement (UE) n<sup>o</sup> 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les abus de marché et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, L 173, 12 juin 2014 ; considérant n<sup>o</sup> 3 de la Directive d'exécution (UE) 2015/2392 de la Commission du 17 décembre 2015 relative au règlement (UE) n<sup>o</sup> 596/2014 du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne le signalement aux autorités compétentes des violations potentielles ou réelles dudit règlement, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015 ; considérants n<sup>os</sup> 41 et 43 de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n<sup>o</sup> 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, *J.O.U.E.*, L 141, 5 juin 2015 (Quatrième Directive anti-blanchiment).

intentées par l'étudiant en droit Maximilian Schrems<sup>4328</sup>. Ces affaires ont permis de rendre visible le clivage entre l'approche européenne et l'approche américaine. Le respect de la protection des données apparaît d'autant plus impérieuse que la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte emprunte en partie à l'institution américaine du *whistleblowing*<sup>4329</sup>.

Bien que les limites posées par le droit à la protection des données s'appliquent de prime abord au *destinataire* de la dénonciation, et non pas à son *auteur*<sup>4330</sup>, il est apparu nécessaire d'étudier la question dans la mesure où les règles édictées dans ce cadre influent directement sur l'exercice de la dénonciation, et donc sur la personne qui envisage de se porter dénonciateur (§ 2). De plus, la protection des données a foncièrement façonné en Europe la façon dont les entreprises ont implémenté des dispositifs d'alerte professionnelle au sein de leur structure. Elle participe donc à la légitimité de tels dispositifs auprès des parties prenantes, en particulier des travailleurs, des représentants du personnel et des syndicats. La légitimité des dispositifs d'alerte professionnelle est néanmoins loin d'être acquise.

### **§ 1. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la protection des données à caractère personnel**

1166. Comme nous l'avons signalé dans la deuxième partie de l'étude, c'est à l'occasion de l'implémentation du « *Sarbanes-Oxley Act* » que le *whistleblowing* américain s'est invité pour la première fois sur le continent européen.

Heurtant de plein fouet la tradition développée en Europe dans le domaine de la protection de la vie privée et des données à caractère personnel, le *whistleblowing* a d'abord provoqué une levée de boucliers (A). Les avantages que présentent le *whistleblowing* ont toutefois conduit les instances européennes à faire preuve de souplesse et à tenter de concilier la tradition américaine du *whistleblowing* avec les règles européennes de protection des données à caractère personnel (B).

Avant de débiter, il convient de signaler que la Commission (belge) de protection de la vie privée (ci-après : CPVP) a été remplacée par l'Autorité de protection des données (APD) et le

---

<sup>4328</sup> Les autorités européennes s'y réfèrent fréquemment lorsqu'elles explicitent les règles européennes de protection des données. Voy. par exemple Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, pp. 50 et 286.

<sup>4329</sup> Le respect des règles de protection des données peut aussi justifier que l'alerte soit lancée. La Directive européenne sur les lanceurs d'alerte énumère explicitement la protection de la vie privée et des données personnelles, ainsi que la sécurité des réseaux et des systèmes d'information, parmi les matières dont la divulgation est protégée (article 2 de la Directive sur les lanceurs d'alerte, voy. aussi son considérant n° 14). En ce sens, il faut souligner le Conseil d'État français, dans son étude annuelle de 2014, recommande d'instaurer un droit d'alerte en matière de protection des données plutôt que de renforcer les pouvoirs du correspondant informatique et liberté, le « CIL », qui représentait l'équivalent français du délégué à la protection des données (Conseil d'État français, *Rapport 2014 : « Le numérique et les droits fondamentaux »*, Proposition n° 7, p. 282).

<sup>4330</sup> La Directive sur les lanceurs d'alerte n'exclut toutefois pas qu'un lanceur d'alerte fasse l'objet d'une action pour violation de la protection des données à caractère personnel (considérant n° 97 de Directive sur les lanceurs d'alerte). C'est pourquoi elle précise explicitement que l'immunité de responsabilité doit pouvoir être excipée par le lanceur d'alerte en pareil cas « pour autant que les informations signalées ou divulguées publiquement étaient nécessaires pour révéler la violation ».



Groupe de l'article 29 par le Comité européen de protection des données depuis l'entrée en application du Règlement général sur la protection des données le 25 mai 2018. Nous renvoyons toutefois à ces institutions dès lors que les orientations dont elles sont l'auteur et auxquelles nous nous référons ont été rendues avant l'entrée en application du Règlement précité.

#### A. La réception du whistleblowing sous l'angle de la protection des données

1167. Première autorité de contrôle à avoir été saisie de la question de l'implémentation d'un dispositif de *whistleblowing* en Europe, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (ci-après : CNIL) a d'abord témoigné d'une grande hostilité, refusant purement et simplement d'autoriser, selon ses mots, ces « systèmes organisés de délation professionnelle »<sup>4331</sup>. L'autorité française estimait que les dispositifs envisagés étaient disproportionnés eu égard aux finalités poursuivies et risquaient de stigmatiser dangereusement les employés<sup>4332</sup>. Le respect de la protection des données à caractère personnel invitait, selon l'autorité française, à la plus grande prudence<sup>4333</sup>. Les outils classiques de gouvernance devraient *a priori* être capables de répondre à l'objectif de gestion des risques financiers poursuivi par le *SOX Act*.

Sans doute que la France, plus que n'importe quel autre pays européen, a en mémoire les motifs qui ont conduit le législateur européen à garantir expressément la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel. La protection des données procède de la nécessité de protéger les individus contre la surveillance de masse à la sortie de la Seconde Guerre mondiale et du régime nazi, régime nazi qui a précisément institutionnalisé la délation en technique de gouvernement, en ce compris dans les territoires occupés tels que la France<sup>4334</sup>.

Après avoir rencontré la *Securities and Exchange Commission* (SEC), la CNIL a cependant accepté de revoir sa position<sup>4335</sup> : le 10 novembre 2005, elle a ainsi publié un document

---

<sup>4331</sup> Délibération n° 2005-110 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de McDonald's France pour la mise en œuvre d'un dispositif d'intégrité professionnelle ; Délibération n° 2005-111 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de la Compagnie européenne d'accumulateurs pour la mise en œuvre d'un dispositif de « ligne éthique ».

<sup>4332</sup> Dans les faits, McDonald et CEAC (Exide Technologies), deux compagnies américaines présentes en France, demandaient à la CNIL d'autoriser le dispositif de lignes téléphoniques « éthiques » qu'elles projetaient de mettre en place pour se conformer au *SOX Act*. Voy. not. C. KUNER, *European Data Protection Law. Corporate Compliance and Regulation*, second edition, Oxford, Oxford University Press, 2007, p. 272 ; O. GOFFARD, « Les systèmes d'alerte professionnelle (whistleblowing) et le respect de la vie privée: du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, p. 203.

<sup>4333</sup> « La Commission considère que la mise en œuvre par un employeur d'un dispositif destiné à organiser auprès de ses employés le recueil, quelle qu'en soit la forme, de données personnelles concernant des faits contraires aux règles de l'entreprise ou à la loi imputables à leurs collègues de travail, en ce qu'il pourrait conduire à un système organisé de délation professionnelle, ne peut qu'appeler de sa part une réserve de principe au regard de la loi du 6 janvier 1978 modifiée, et en particulier de son article 1<sup>er</sup> » (CNIL, Délibération n° 2005-110 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de McDonald's France pour la mise en œuvre d'un dispositif d'intégrité professionnelle, p. 4). Voy. aussi CNIL, Délibération n° 2005-111 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de la Compagnie européenne d'accumulateurs pour la mise en œuvre d'un dispositif de « ligne éthique », p. 3. La CNIL a refusé d'autoriser, à la lumière de la Loi Informatique et Libertés, le dispositif de « ligne éthique » présenté par la Compagnie européenne d'accumulateurs pour les mêmes motifs.

<sup>4334</sup> Sur la délation sous l'Occupation allemande, voy. *supra* n°s 83 et s.

<sup>4335</sup> C. KUNER, *op. cit.*, p. 272.

d'orientation reprenant les conditions que doivent remplir les dispositifs d'alerte interne pour être conformes à la loi « Informatique et Libertés »<sup>4336</sup> et le 8 décembre 2005, elle a rendu une décision d'autorisation unique des traitements automatisés de données à caractère personnel mis en œuvre dans le cadre de dispositifs d'alerte professionnelle, conformément au document d'orientation précité<sup>4337</sup>.

1168. Le Groupe de l'article 29 a, de son côté, limité son avis au domaine financier<sup>4338</sup>. À l'époque, le groupe de travail a estimé qu'il était prématuré d'adopter un avis définitif et général sur la dénonciation des dysfonctionnements dans la mesure où il était saisi dans un contexte bien particulier, à savoir celui de la mise en œuvre urgente du *SOX Act*. Cependant, dès l'instant où il indiquait se pencher sur les mécanismes internes de dénonciation dans les autres domaines, « par exemple les ressources humaines, la santé et la sécurité des travailleurs, les dommages à l'environnement ou les menaces écologiques et la commission d'infractions »<sup>4339</sup> « dans les mois à venir »<sup>4340</sup>, on peut déduire de son silence que les orientations proposées dans son opinion n° 1/2006 sont devenues générales. Il est toutefois regrettable que le Groupe de l'article 29 n'ait pas, depuis lors, adopté d'avis général vu la multiplication, en droit national et en droit de l'Union européenne, d'obligations légales prévoyant la mise en place d'un dispositif d'alerte.

Il ne fait en tout cas pas de doutes que l'avis du Groupe de l'article 29 revêt toujours aujourd'hui une grande importance dans le domaine financier<sup>4341</sup>.

1169. De son côté, la CPVP a choisi de se prononcer « en général »<sup>4342</sup> sur les systèmes d'alerte interne professionnelle. Ce choix est dû au fait que la Commission n'avait pas seulement été saisie au sujet des problèmes que générerait l'implémentation du *SOX Act* en Belgique, mais également au sujet d'une plainte déposée par des syndicats à l'encontre de la banque Fortis pour la mise en place d'un mécanisme de *whistleblowing* dans le cadre de sa gouvernance d'entreprise<sup>4343</sup>, ainsi que d'une demande d'avis au sujet du décret flamand du 7 mai 2004

---

<sup>4336</sup> Document d'orientation adopté par la CNIL le 10 novembre 2005 pour la mise en œuvre de dispositifs d'alerte professionnelle conformes à la loi du 6 janvier 1978 modifiée en août 2004, relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

<sup>4337</sup> Délibération n° 2005-305 du 8 décembre 2005 portant autorisation unique de traitements automatisés de données à caractère personnel mis en œuvre dans le cadre de dispositifs d'alerte professionnelle, modifiée par les délibérations n° 2010-369 du 14 octobre 2010 et n° 2014-042 du 30 janvier 2014.

<sup>4338</sup> Plus précisément « à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière » (G29, Avis n° 1/2006 relatif à l'application des règles de l'UE en matière de protection des données aux mécanismes internes de dénonciation des dysfonctionnements dans les domaines de la comptabilité, des contrôles comptables internes, de l'audit, de la lutte contre la corruption et la criminalité bancaire et financière, 00195/06/FR, WP 117, 1<sup>er</sup> février 2006 (ci-après : Avis n° 1/2006), p. 11.

<sup>4339</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 5.

<sup>4340</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 5.

<sup>4341</sup> Le Groupe de l'article 29 a ainsi rappelé en 2015 l'importance de son avis, à l'occasion de l'adoption d'un régime de *whistleblowing* dans le domaine de la lutte contre les abus de marché, qui ressort à la criminalité financière (Article 29 Working Party's comments on possible delegated acts relating to MiFID and MAR implementing measures, Brussels, 7 July 2015, p. 7).

<sup>4342</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006 du 29 novembre 2006 relative à la compatibilité des systèmes d'alerte interne professionnelle avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel (ci-après : Recommandation n° 01/2006), p. 11.

<sup>4343</sup> R. ROBERT, « La relation de travail face à l'entreprise socialement responsable. Entre les Tics et les Tocs », *D.A.O.R.*, n° 93, 2010, p. 88.

installant dans le service public flamand un dispositif de dénonciation des atteintes à l'intégrité dans le cadre de la lutte contre la corruption<sup>4344</sup>.

Dans son avis n° 3/2007 au sujet du décret flamand précité, la Commission a ainsi déclaré que les principes dégagés dans sa recommandation n° 1/2006 devaient être respectés par le système d'alerte organisé auprès de l'autorité flamande pour qu'il soit compatible avec la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel<sup>4345</sup>.

1170. Pour finir, il faut noter que les institutions et autres organes de l'Union européenne sont tenus, en vertu du règlement de l'Union européenne fixant le statut des fonctionnaires<sup>4346</sup>, de permettre à tout fonctionnaire ayant connaissance d'une activité illégale éventuelle d'en faire immédiatement le signalement. Partant, le Contrôleur européen de la protection des données (ci-après : CEPD) a été amené à se prononcer sur la conformité au règlement n° 45/2001<sup>4347</sup> d'une kyrielle de dispositifs d'alerte interne<sup>4348</sup>. Le Contrôleur européen lui-même a adopté un tel dispositif au sein de son organisation<sup>4349</sup>. Outre des décisions et opinions rendues au cas par cas, le CEPD a publié, le 18 juillet 2016, des lignes directrices sur la façon dont les données personnelles doivent être traitées au sein d'une procédure de *whistleblowing* pour être conforme au règlement n° 45/2001<sup>4350</sup>. Ce règlement a été remplacé, en 2018, par un nouveau règlement dans le sillage de l'adoption du RGPD<sup>4351</sup> et a été suivi par de nouvelles directives et orientations par rapport à la question des dispositifs d'alerte interne<sup>4352</sup>.

---

<sup>4344</sup> Décret flamand du 7 mai 2004 modifiant le décret du 7 juillet 1998 instaurant le service de médiation flamand, *M.B.*, 11 juin 2004. Depuis lors, le législateur fédéral a emboité le pas avec la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel (*M.B.*, 4 octobre 2013).

<sup>4345</sup> *M.B.*, 18 mars 1993. CPVP, Avis n° 03/2007 du 7 février 2007 portant sur la compatibilité du fonctionnement du système d'alerte institué par le décret flamand du 7 mai 2004 avec la législation relative à la vie privée (ci-après : « avis n° 03/2007 »), p. 2, point 8.

<sup>4346</sup> Règlement n° 31 (C.E.E) 11 (C.E.E.A.) fixant le statut des fonctionnaires et le régime applicable aux autres agents de la Communauté économique européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique, *J.O.U.E.*, L 45, 14 juin 1962, tel qu'amendé à de nombreuses reprises (dernière modification : 1<sup>er</sup> janvier 2014).

<sup>4347</sup> Règlement n° 45/2001 du Parlement européen et du Conseil du 18 décembre 2000 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions et organes communautaires et à la libre circulation de ces données, *J.O.U.E.*, L 8, 12 janvier 2001.

<sup>4348</sup> Voy. par exemple, CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure (Case 2014-0828), 4 December 2014 ; CEPD, Prior-check Opinion on the Whistleblowing procedure at CPVO - Case 2015-1065, 9 November 2016 ; CEPD, Prior-check Opinion on EUIPO Whistleblowing Procedure - Case 2016-1056, 29 March 2017. Les opinions du CEPD sont toutes disponibles sur <https://edps.europa.eu> (consulté le 8 janvier 2018).

<sup>4349</sup> CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015.

<sup>4350</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016 relatives au traitement d'informations à caractère personnel dans le cadre d'une procédure d'alerte éthique (ci-après : Lignes directrices du 18 juillet 2016).

<sup>4351</sup> Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE, *J.O.U.E.*, L 295, 21 novembre 2018.

<sup>4352</sup> Voy. not. la décision du Contrôleur de la protection des données du 2 avril 2019 portant règles internes relatives à la limitation de certains droits des personnes concernées en matière de traitement des données à caractère personnel dans le cadre des activités menées par le Contrôleur européen de la protection des données, *J.O.U.E.*, L 99 I, 10 avril 2019.

*B. La portée du droit à la protection des données à caractère personnel*

1171. Le droit à la protection des données à caractère personnel figure en première place parmi les préoccupations qui ont animé le législateur européen dans la rédaction de la Directive sur les lanceurs d'alerte (a).

L'affaire Snowden, du nom du lanceur d'alerte à l'origine du scandale, a eu l'effet d'un électrochoc en Europe : il devient urgent de garantir l'effectivité réelle des règles relatives à la protection des données à caractère personnel, en ce compris en cas de transferts vers des pays tiers tels que les États-Unis<sup>4353</sup>. Il devient par ailleurs manifeste que les lanceurs d'alerte exercent une fonction indispensable de sentinelle dans notre société numérique.

Convaincu que les évolutions technologiques rendaient la révision des règles européennes indispensable, le législateur a adopté deux textes phares en 2016: le Règlement général sur la protection des données (ci-après : RGPD) et la Directive Police & Justice (b).

Ni l'un ni l'autre ne rend cependant compte de l'existence de la pratique grandissante du *whistleblowing* et de sa reconnaissance dans des actes européens de plus en plus nombreux. Quoiqu'adoptées sous l'empire de la défunte Directive « vie privée »<sup>4354</sup>, les lignes directrices adoptées par les autorités de contrôle s'avèrent alors particulièrement instructives (c)<sup>4355</sup>.

*a) Le droit à la protection des données à caractère personnel*

1172. Au sein du Conseil de l'Europe, le droit à la protection des données ne dispose pas d'une existence juridique distincte du droit à la vie privée protégé par l'article 8 de la CEDH<sup>4356</sup>. La Cour européenne des droits de l'homme examine le droit à la protection des données à caractère personnel comme une composante du droit à la vie privée<sup>4357</sup>.

---

<sup>4353</sup> Les autorités européennes s'y réfèrent fréquemment lorsqu'elles explicitent les règles européennes de protection des données. Voy. par exemple Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, pp. 50 et 286.

<sup>4354</sup> Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, *J.O.C.E.*, L 281, 23 novembre 1995.

<sup>4355</sup> Pour un examen approfondi des orientations données par le Groupe de l'article 29 et la CPVP, voy. not. O. GOFFARD, « Les systèmes d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) et le respect de la vie privée : du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, pp. 201-220 ; K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER & S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 129-150 ; F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, pp. 43-78.

<sup>4356</sup> Sur le lien entre le droit à la vie privée et le droit à la protection des données, voy. not. C. DE TERWANGNE, « Internet et la protection de la vie privée et des données à caractère personnel » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 329-332.

<sup>4357</sup> Pour une application, voy. par exemple Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, 4 décembre 2008 ; Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *G.S.B. c. Suisse*, 22 décembre 2015. La Commission européenne des droits de l'homme soutient pareillement, depuis 1981, que les questions de protection des données à caractère personnel (« *data protection* ») relèvent du champ d'application de l'article 8 de la Convention (Comm. eur. D.H.,

La Cour européenne des droits de l'homme n'a jamais, jusqu'à ce jour, été amenée à examiner les implications d'un fait de dénonciation sur le droit à la protection des données. C'est pourquoi nous n'abordons pas cette question dans la présente étude. Il est toutefois acquis, comme nous l'avons vu, que le signalement d'irrégularités est susceptible de porter atteinte au droit à la réputation et à l'honneur de la personne en cause. Cette problématique a été examinée de façon incidente sous l'angle de l'article 10 de la CEDH et de la jurisprudence développée par la Cour de Strasbourg dans ce cadre.

1173. Dans le droit de l'Union européenne, le droit à la protection des données à caractère personnel jouit, par contre, d'une assise juridique distincte du droit à la vie privée, au travers de l'article 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Il jouit par ailleurs d'un statut particulier puisque les États membres ne sont pas libres de garantir son respect en droit interne comme ils l'entendent. L'article 16, paragraphe 2, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne donne mandat au Parlement européen et au Conseil pour fixer les règles relatives à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et les règles relatives à la libre circulation de ces données<sup>4358</sup>.

Les actes adoptés par l'Union européenne en vue d'implémenter des dispositifs sectoriels de *whistleblowing* mettent systématiquement l'accent sur le respect de la protection des données à caractère personnel. Du point de vue du législateur européen, la protection du lanceur d'alerte contre les représailles n'est donc pas une mesure de protection suffisante, encore faut-il que ce dernier soit protégé à l'égard des traitements de données à caractère personnel le concernant<sup>4359</sup>.

L'article 32 du règlement sur les abus de marché, qui prévoit la mise en place de mécanismes efficaces pour permettre le signalement des violations potentielles ou réelles du règlement aux autorités compétentes, souligne ainsi la nécessité de garantir « la protection des données à caractère personnel concernant à la fois la personne qui signale la violation et la personne physique qui est présumée avoir commis la violation, y compris des protections visant à préserver le caractère confidentiel de leur identité, à tous les stades de la procédure, sans préjudice du droit national ordonnant la divulgation d'informations dans le cadre d'enquêtes ou de procédures judiciaires engagées ultérieurement »<sup>4360</sup>.

De même, les considérants n<sup>os</sup> 83 à 85 de la Directive sur les lanceurs d'alerte rappellent, si besoin est, que les règles de protection des données, énoncées dans le Règlement général sur la

---

déc. *X. c. Autriche*, 7 mai 1981, p. 197. Voy. aussi Comm. eur. D.H., déc. *Leander c. Suède*, 10 octobre 1983, p. 84 ; Comm. eur. D.H., déc. *Lundvall c. Suède*, 1<sup>er</sup> décembre 1985, § 3 ; Comm. eur. D.H., déc. *F.S. c. Allemagne*, 27 novembre 1996, p. 3). Sur la question dans le domaine fiscal, voy. not. A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (1<sup>ère</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n<sup>o</sup> 9, p. 37.

<sup>4358</sup> Par dérogation à l'article 16, § 2, du TFUE, il revient au Conseil d'adopter une décision fixant les règles relatives à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les États membres dans l'exercice d'activités qui relèvent du domaine de la politique étrangère et de sécurité commune, et à la libre circulation de ces données (article 39 du TUE).

<sup>4359</sup> Pour rendre compte de ce constat, on pourrait ce faisant ajouter aux modèles proposés le modèle « *Data Protection Model* ». Le respect de la protection des données est effectivement un incitant à la dénonciation dès lors qu'il rassure le dénonciateur sur le traitement de ses données tout autant qu'une préoccupation essentielle dans la culture juridique européenne.

<sup>4360</sup> Article 32, § 2, c), du règlement sur les abus de marché, précité.

protection des données (ci-après : RGPD)<sup>4361</sup>, dans la Directive Police & Justice<sup>4362</sup> et dans le règlement (UE) 2018/1725<sup>4363</sup>, sont applicables aux procédures de signalement interne et externe et de suivi établies par ladite directive. La Directive sur les lanceurs d'alerte attire l'attention sur la nécessité de tenir compte des principes relatifs au traitement des données à caractère personnel<sup>4364</sup>, ainsi que du principe de la protection des données par conception et par défaut<sup>4365</sup>. Elle précise également qu'il peut être requis, en vue de donner un effet utile à ladite directive, de limiter les droits de la personne concernée, notamment en vue de garantir la confidentialité de l'identité du lanceur d'alerte et de renforcer l'application du droit et des politiques de l'Union.

Il n'est en revanche nullement fait mention des difficultés éventuelles suscitées par l'application des règles de protection des données à caractère personnel à la divulgation publique à un journaliste alors que la divulgation publique représente une voie de signalement au même titre que le signalement interne et le signalement externe<sup>4366</sup>.

#### *b) Les textes européens qui encadrent la protection des données*

1174. Les règles européennes de protection des données reposent principalement sur trois textes dont deux méritent notre attention : le « Règlement général sur la protection des données » (i) et la Directive « Police & Justice » (ii)<sup>4367</sup>.

---

<sup>4361</sup> Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016.

<sup>4362</sup> Directive (UE) 2016/680 du Parlement européen et du Conseil relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la décision-cadre 2008/977/JAI du Conseil, *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016.

<sup>4363</sup> Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE, *J.O.U.E.*, L 295, 21 novembre 2018.

<sup>4364</sup> Ces principes sont énoncés à l'article 5 du RGPD, à l'article 4 de la Directive Police & Justice et à l'article 4 du règlement (UE) 2018/1725, précité.

<sup>4365</sup> Ce principe est énoncé à l'article 25 du RGPD, à l'article 20 de la Directive Police & Justice et aux articles 27 et 85 du règlement (UE) 2018/1725.

<sup>4366</sup> Article 15 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4367</sup> Le troisième texte est applicable aux institutions, organes ou organismes de l'Union. Il s'agit du règlement (UE) 2018/1725, précité.

i) La portée du Règlement général sur la protection des données

1175. Successeur de la Directive « vie privée », le RGPD s'applique au traitement de données à caractère personnel, automatisé en tout ou en partie, ainsi qu'au traitement non automatisé de données à caractère personnel contenues ou appelées à figurer dans un fichier<sup>4368</sup>.

La notion de « traitement » désigne « toute opération ou tout ensemble d'opérations effectuées ou non à l'aide de procédés automatisés et appliquées à des données ou des ensembles de données à caractère personnel, telles que la collecte, l'enregistrement, l'organisation, la structuration, la conservation, l'adaptation ou la modification, l'extraction, la consultation, l'utilisation, la communication par transmission, la diffusion ou toute autre forme de mise à disposition, le rapprochement ou l'interconnexion, la limitation, l'effacement ou la destruction »<sup>4369</sup>.

Il est désormais constant que le fonctionnement d'un dispositif de *whistleblowing* engendre une situation dans laquelle le RGPD est applicable dès l'instant où un tel dispositif suppose la collecte et le traitement, automatisé en tout ou en partie, de données à caractère personnel relatives à des personnes physiques identifiées ou identifiables (employés, salariés, stagiaires, etc.)<sup>4370</sup>. Même en l'absence de traitements automatisés, le fonctionnement du dispositif implique nécessairement de faire figurer les données collectées et traitées dans un fichier. Il s'ensuit que l'utilisation d'un dispositif d'alerte impliquera, dans la quasi-totalité des cas, le respect des règles européennes de protection des données.

1176. La notion de « donnée à caractère personnel » englobe, quant à elle, « toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable (ci-après dénommée « personne concernée ») » sachant qu'« est réputée être une "personne physique identifiable" une personne physique qui peut être identifiée, directement ou indirectement, notamment par référence à un identifiant, tel qu'un nom, un numéro d'identification, des données de localisation, un identifiant en ligne, ou à un ou plusieurs éléments spécifiques propres à son identité physique, physiologique, génétique, psychique, économique, culturelle ou sociale »<sup>4371</sup>.

La Cour de justice de l'Union européenne a admis que des données fiscales, en l'occurrence des données transmises par une administration fiscale à une administration fiscale étrangère, puissent constituer des « données à caractère personnel »<sup>4372</sup>. En fait, une donnée utile au

---

<sup>4368</sup> Un « fichier » est « tout ensemble structuré de données à caractère personnel accessibles selon des critères déterminés, que cet ensemble soit centralisé, décentralisé ou réparti de manière fonctionnelle ou géographique » (article 4, 6), du RGPD).

<sup>4369</sup> Article 4, 2), du RGPD.

<sup>4370</sup> En ce sens, voy. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 3 ; CNIL, Projet de référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte, 11 avril 2019, p. 2, disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 3 décembre 2019).

<sup>4371</sup> Article 4, 1), du RGPD.

<sup>4372</sup> C.J.U.E., arrêt *Smaranda Bara e.a. contre Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate e.a.*, 1<sup>er</sup> octobre 2015, C-201/14, point 30, EU:C:2015:638. En ce sens, voy. not. A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2<sup>ème</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n° 10, p. 65 ; C. FIEVET, L. GÉRARD, N. GILLARD, M. KNOCKAERT, A. MICHEL, J. MONT, K. ROSIER, T. TOMBAL & O. VANRECK (K. ROSIER, dir.), « Droit au respect de la vie privée et à la protection des données en lien avec les technologies de l'information - Chronique de jurisprudence en droit des technologies de l'information : 2015-2017 », *R.D.T.I.*, 2017, n°s 68-69, p. 116 ; M. KNOCKAERT, « La loi du 30 juillet 2018 : l'échange de données à caractère personnel au sein du secteur public », *R.D.T.I.*, 2019, n° 1, p. 12. Voy. aussi Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit*

pouvoir taxateur (« donnée fiscale ») constitue presque toujours une « donnée à caractère personnel »<sup>4373</sup>.

1177. Il appartient au responsable du traitement, et le cas échéant au sous-traitant, de se conformer aux règles définies par le RGPD. Le « responsable du traitement » est la « personne physique ou morale, l'autorité publique, le service ou un autre organisme qui, seul ou conjointement avec d'autres, détermine les finalités et les moyens du traitement »<sup>4374</sup>.

Au regard du thème qui nous occupe, il y a lieu de signaler que sont « responsables du traitement » au sens du RGPD lorsqu'elles traitent des données fiscales à caractère personnel collectées grâce à un dispositif de dénonciation l'administration fiscale, l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et la Banque nationale de Belgique (BNB)<sup>4375</sup>, mais aussi toute entreprise privée qui mettrait en place un tel dispositif en application ou non de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

1178. Il convient enfin de noter que le Règlement reprend l'exclusion définie par la Directive « vie privée » en faveur du traitement de données à caractère personnel effectué « par une personne physique dans le cadre d'une activité strictement personnelle ou domestique »<sup>4376</sup>.

On pourrait penser à première vue que les dénonciateurs qui n'agissent pas dans le cadre d'une relation professionnelle bénéficient automatiquement de l'exclusion. L'affirmation laisse toutefois la place aux doutes au vu de l'interprétation stricte conférée à l'exclusion par les juridictions suprêmes européennes<sup>4377</sup>. La Cour de justice a effectivement considéré que l'activité qui « s'étend, même partiellement, à l'espace public et, de ce fait, est dirigée vers l'extérieur de la sphère privée de celui qui procède au traitement des données par ce moyen [...] ne saurait être considérée comme une activité exclusivement « personnelle ou domestique », au sens de l'article 3, paragraphe 2, second tiret, de la directive 95/46 »<sup>4378</sup>. En l'occurrence,

---

*européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, p. 388.

<sup>4373</sup> Notons que les traitements de données fiscales à caractère personnel, et spécialement les échanges automatiques de données entre administrations fiscales établies dans des États membres différents ont donné lieu à l'élaboration de lignes directrices de la part du Groupe de l'article 29 (G29, Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes, 14/EN WP 230, 4 février 2015). Voy. aussi, s'agissant de l'AEoI, les craintes formulées par le Comité consultatif de la Convention STE n° 108 : Avis sur les implications en matière de protection des données à caractère personnel des mécanismes d'échange interétatique et automatique de données à des fins administratives et fiscales, 4 juin 2014, T-PD(2014)05.

<sup>4374</sup> Article 4, 7), du RGPD.

<sup>4375</sup> Comme nous allons le voir, la CTIF relève quant à elle du champ des normes adoptées conformément à la Directive Police & Justice (voy. *supra* n° 1167).

<sup>4376</sup> Article 2, § 2, c), du RGPD Sur la portée de cette exclusion, voy. spéc. C. DE TERWANGNE, « Définitions clés et champ d'application du RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 71-75 ; C. DE TERWANGNE, « L'exception concernant les traitements de données à des fins personnelles et domestiques de la Directive 95/46/CE relative à la protection des données : note d'observations sous Cour de Justice de l'Union européenne (4<sup>e</sup> ch.), 11 décembre 2014 », *R.D.T.I.*, 2015, n° 58, pp. 39-51. Voy. aussi les critères formulés par le Groupe de l'article 29 (Statement of the Working Party on current discussions regarding the data protection reform package. Annex 2 : Proposals for Amendments regarding exemption for personal or household activities, 27 février 2013, p. 4.

<sup>4377</sup> Sur cette interprétation, voy. C. DE TERWANGNE, « Définitions clés et champ d'application du RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD / GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 71-72.

<sup>4378</sup> C.J.U.E., arrêt *František Ryneš c. Úřad pro ochranu osobních údajů*, 11 décembre 2014, C-212/13. EU:C:2014:2428, point 33.



l'activité en question portait sur l'exploitation d'un système de caméra installé sur une maison familiale afin de protéger les biens, la santé et la vie des propriétaires de la maison.

Dans le même ordre d'idée, la Cour de justice de l'Union européenne avait déjà estimé quelques années auparavant que la diffusion de données à caractère personnel au moyen d'une page Internet<sup>4379</sup>, ainsi que la diffusion de données via un service de SMS ou un magazine<sup>4380</sup>, ne constituent pas une activité exclusivement personnelle ou domestique dès l'instant où de telles activités ont pour objet « de porter les données collectées à la connaissance d'un nombre indéfini de personnes »<sup>4381</sup>.

Pour le surplus, nous renvoyons à des ouvrages plus spécialisés<sup>4382</sup>.

## ii) La portée de la Directive Police & Justice

1179. La Directive Police & Justice<sup>4383</sup> marque un tournant décisif dans l'édification d'un régime européen de protection des données dès lors qu'elle s'attaque à l'encadrement juridique des traitements internes de données à caractère personnel effectués par les autorités compétentes<sup>4384</sup>. Le texte qu'elle remplace, la décision-cadre 2008/977<sup>4385</sup>, avait une portée nettement plus limitée puisqu'elle était circonscrite aux flux transfrontières de données.

La champ d'application de la Directive Police & Justice se distingue du champ d'application du RGPD au niveau de sa composante personnelle<sup>4386</sup>. La Directive Police & Justice s'applique *ratione personae* aux « autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre les menaces pour la sécurité publique et la prévention

---

<sup>4379</sup> C.J.C.E., arrêt *Lindqvist*, 6 novembre 2003, C-101-01, *Rec.*, p. I-12971, point 47. Pour un commentaire de cet arrêt, voy. C. DE TERWANGNE, « Arrêt Lindqvist ou quand la Cour de Justice des Communautés européennes prend position en matière de protection des données personnelles », 6 novembre 2003, *R.D.T.I.*, 2004, n° 19, pp. 67-99.

<sup>4380</sup> C.J.C.E. (gde ch.), arrêt *Tietosuoja ja valtuutettu c. Satakunnan Markkinapörssi Oy, Satamedia Oy*, 16 décembre 2008, C73/07, EU:C:2008:727, point 44.

<sup>4381</sup> En ce sens, le Groupe de l'article 29 estime que le fait que les données personnelles sont diffusées à un nombre indéfini de personnes conduit à disqualifier l'activité en question d'activités à des fins personnelles ou domestiques (G29, Statement of the Working Party on current discussions regarding the data protection reform package, précité, p. 4).

<sup>4382</sup> Voy. spéc. C. DE TERWANGNE, « Définitions clés et champ d'application du RGPD », *op. cit.*, pp. 59-84.

<sup>4383</sup> Directive 2016/680 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la décision-cadre 2008/977/JAI du Conseil, *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016.

<sup>4384</sup> Pour un commentaire de la Directive Police & Justice, voy. C. FORGET, « La protection des données dans le secteur de la "police" et de la "justice" » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 865-900 ; P. DE HERT & V. PAPA-KONSTANTINOU, « The New Police and Criminal Justice Data Protection Directive: A First Analysis », *New Journal of European Criminal Law*, Vol. 7, Iss. 1, 2016, pp. 7-19.

<sup>4385</sup> Décision-cadre 2008/977/JAI du Conseil du 27 novembre 2008 relative à la protection des données à caractère personnel traitées dans le cadre de la coopération policière et judiciaire en matière pénale, *J.O.U.E.*, L 350, 30 décembre 2008.

<sup>4386</sup> À l'instar du RGPD, la Directive Police & Justice s'applique *ratione materiae* au « traitement de données à caractère personnel, automatisé en tout ou en partie, ainsi qu'au traitement non automatisé de données à caractère personnel contenues ou appelées à figurer dans un fichier » (article 2, § 2, de la Directive Police & Justice).

de telles menaces »<sup>4387</sup>. Les « autorités compétentes » comprennent tout d'abord « les autorités publiques telles que les autorités judiciaires, la police ou d'autres autorités répressives »<sup>4388</sup>.

La notion d'« autorité compétente » englobe aussi « tout autre organisme ou entité à qui le droit d'un État membre confie l'exercice de l'autorité publique et des prérogatives de puissance publique aux fins de la [Directive Police & Justice] »<sup>4389</sup>. L'entité qui traite des données pour des finalités qui relèvent du RGPD (telles que la *compliance*) et les fournit aux autorités compétentes sur demande ou en vertu d'une obligation légale reste néanmoins soumise au RGPD<sup>4390</sup>. La Directive Police & Justice donne justement à cet égard l'exemple des établissements financiers qui collectent, dans le cadre de leurs activités, des données à caractère personnel et les conservent, à des fins de détection ou de poursuites d'infractions pénales ou d'enquêtes en la matière, ne les transmettant aux autorités nationales compétentes que dans des cas spécifiques et conformément au droit des États membres<sup>4391</sup>.

1180. La notion d'« infraction pénale » est une notion autonome du droit de l'Union, interprétée à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>4392</sup>. Il s'ensuit que la qualification donnée à l'infraction en droit interne n'est pas déterminante dans la définition du champ d'application matériel de la Directive Police & Justice. La directive s'applique à « l'ensemble des infractions – qu'elles soient pénales ou administratives – donnant lieu à des sanctions recouvrant un caractère « punitif et dissuasif »<sup>4393</sup>. En revanche, la Directive Police & Justice exclut les traitements de données relatives aux condamnations pénales, aux infractions pénales et aux mesures de sûreté connexes » puisque ces traitements sont expressément encadrés par le RGPD<sup>4394</sup>.

1181. Enfin, il nous faut encore préciser la portée des finalités encadrées par la Directive Police & Justice.

Pour rappel, la Directive Police & Justice s'applique au « traitement des données à caractère personnel par les autorités compétentes *à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre les menaces pour la sécurité publique et la prévention de telles menaces* (nous soulignons) »<sup>4395</sup>.

Le « traitement à des fins de prévention » englobe le traitement « des données à caractère personnel, collectées dans le cadre de la prévention et de la détection d'infractions pénales spécifiques, et des enquêtes et poursuites en la matière au-delà de ce cadre, pour acquérir une meilleure compréhension des activités criminelles et établir des liens entre les différentes infractions pénales mises au jour »<sup>4396</sup>.

---

<sup>4387</sup> Article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice.

<sup>4388</sup> Considérant n° 11 de la Directive Police & Justice.

<sup>4389</sup> Considérant n° 11 de la Directive Police & Justice. Voy. aussi l'article 3, § 7, de la Directive Police & Justice.

<sup>4390</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup> de la Directive Police & Justice.

<sup>4391</sup> Considérant n° 11 de la Directive Police & Justice.

<sup>4392</sup> Considérant n° 13 de la Directive Police & Justice.

<sup>4393</sup> C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, pp. 874-875.

<sup>4394</sup> Article 10 du RGPD.

<sup>4395</sup> Article 1, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice.

<sup>4396</sup> Considérant n° 27 de la Directive Police & Justice.

Il en découle que « l'étude de facteurs sociaux, psychologiques et économiques permettant d'établir des statistiques relatives au comportement menant au crime organisé et au terrorisme par exemple, tombe dans le champ d'application de la directive »<sup>4397</sup>.

1182. À la lumière de ces considérations, il paraît acquis que les autorités policières et les services du procureur du Roi sont soumis, lorsqu'ils reçoivent une dénonciation, examinent le contenu de ladite dénonciation et/ou les suites à y apporter, à la Directive Police et Justice. Lorsqu'elle est adressée à la police ou au Procureur du Roi, la dénonciation a effectivement pour finalité de prévenir et de détecter des infractions pénales, ou des faits suffisamment graves pour être considérés par son auteur comme relevant du champ pénal<sup>4398</sup>. Il en va de même de l'Administration générale des douanes et accises dans le cadre de sa mission relative à la recherche, la constatation et la poursuite des infractions (AGDA)<sup>4399</sup> et de la Cellule de traitement des informations financières (CTIF).

L'article 26, 7°, de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel<sup>4400</sup> dresse une liste exhaustive des « autorités compétentes » au sens des règles nationales adoptées en vertu de la Directive Police & Justice. Au regard du sujet qui nous occupe, il convient de signaler que figurent parmi ces autorités: les services de police, les autorités judiciaires, c'est-à-dire les cours et tribunaux du droit commun et le Ministère public, l'Administration générale des douanes et accises dans le cadre de sa mission relative à la recherche, la constatation et la poursuite des infractions et la Cellule de traitement des informations financières<sup>4401</sup>.

### *c) Les lignes directrices adoptées par les autorités de contrôle*

1183. Bien que livrées sous l'empire de la Directive « vie privée », les orientations fournies par les autorités de contrôle conservent aujourd'hui toute leur pertinence. Le RGPD ne réinvente pas la roue, conservant l'essentiel des règles et principes définis par la Directive « vie privée ».

Depuis l'entrée en application du Règlement, ni la CPVP, ni la nouvelle APD, ne se sont ainsi prononcées sur le sujet alors que trois nouveaux dispositifs d'alerte interne ont été introduits par le législateur belge, respectivement par la loi du 15 septembre 2013, la loi du 31 juillet 2017 et la loi du 18 septembre 2017. Dans un avis de 2017, la CPVP a ainsi choisi de ne pas s'exprimer sur la conformité au RGPD du dispositif de *whistleblowing* imposé par la loi du 18 septembre 2017 estimant manifestement – la CPVP ne l'indique pas explicitement – que les

---

<sup>4397</sup> C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 877.

<sup>4398</sup> Le recours à la dénonciation est par ailleurs un outil nécessaire et utile pour les autorités publiques chargées de protéger la sécurité publique contre les menaces. On pense évidemment à la prévention d'un attentat terroriste.

<sup>4399</sup> Sur les missions de l'AGDA, voy. not. G. STEFFENS, « Les diverses compétences des douanes » in *Le droit pénal douanier aujourd'hui : un état des lieux* (F. DETERBECK, dir.), Gent, Larcier, 2016, p. 18. Sur les missions de l'AGDA au regard de la problématique de la dénonciation, voy. *supra* n° 737.

<sup>4400</sup> Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 5 septembre 2018.

<sup>4401</sup> L'Exposé des motifs aborde longuement le cas de l'Administration générale des douanes et accises (AGDA) mais n'évoque point la question de la dénonciation (Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, pp. 60-62). Outil de détection des infractions douanières, le recours aux aviseurs s'inscrit cependant dans le cadre des missions de l'AGDA et relève donc des règles définies par la Directive Police & Justice.

orientations qu'elle avait fournies en 2006 suffisaient<sup>4402</sup>. Or, la loi du 18 septembre 2017 transpose, en droit belge, la Quatrième directive anti-blanchiment, laquelle établit, comme nous l'avons vu, un dispositif de signalement interne et un dispositif de signalement externe. Il s'ensuit que les recommandations de la CPVP valent également, *mutatis mutandis*, au signalement externe.

1184. Pour ce qui est des orientations adoptées par l'autorité française de protection des données, il convient de signaler que le champ d'application de l'autorisation unique rendue en 2005 a été élargi à plusieurs reprises, par délibérations des 14 octobre 2010 et 30 janvier 2014, afin de tenir compte de l'extension des domaines d'application du *whistleblowing*<sup>4403</sup>. La CNIL ne vise plus seulement, dans son autorisation, les dispositifs d'alerte dans les domaines financier, comptable, bancaire et de lutte contre la corruption, mais aussi ceux établis dans les domaines dans lesquels le législateur français est désormais intervenu, à savoir le domaine des pratiques anticoncurrentielles, de la lutte contre les discriminations et le harcèlement au travail, de la santé, de l'hygiène et de la sécurité au travail, de la protection de l'environnement<sup>4404</sup>. L'autorisation a par ailleurs été revue en 2017 en vue d'en adapter le champ d'application à la Loi Sapin II qui est venue établir en France un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte<sup>4405</sup>.

Si les autorisations rendues par la CNIL n'ont plus de valeur juridique depuis l'entrée en application du RGPD, il faut noter qu'elles continuent de fournir des orientations utiles aux responsables du traitement<sup>4406</sup>.

Enfin, la CNIL a soumis à une consultation publique un « projet de référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte » dans le but d'accroître la sécurité juridique des acteurs suite à l'entrée en application

---

<sup>4402</sup> CPVP, Avis n° 24/2017 du 24 mai 2017 concernant l'avant-projet de loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (CO-A-2017-019), p. 4, point 6.

<sup>4403</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 27. Voy. aussi R. AYDOGDU, « La Corporate Social Responsibility, le droit par-delà le marché et l'État (partie 2) », *RPS-TRV*, 2016, n° 7, p. 902.

<sup>4404</sup> Voy. not. la loi n° 2013316 du 16 avril 2013 relative à l'indépendance de l'expertise en matière de santé et d'environnement et à la protection des lanceurs d'alerte (dite « loi Blandin ») et la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin II »). Voy. aussi la deuxième édition du Guide pratique à l'usage du lanceur d'alerte rédigé en 2017 par Nicole Marie Meyer pour Transparency International France, disponible sur <https://transparency-france.org> (consulté le 18 janvier 2018).

<sup>4405</sup> CNIL, Délibération n° 2017-191 du 22 juin 2017 portant modification de la délibération n° 2005-305 du 8 décembre 2005 portant autorisation unique de traitements automatisés de données à caractère personnel mis en œuvre dans le cadre de dispositifs d'alerte professionnelle (AU-004), *J.O.R.F.*, 25 juillet 2017.

<sup>4406</sup> La précision est apportée par la CNIL elle-même sur son site Internet (Home > Les outils de la conformité > Les normes et les dispenses, disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 11 décembre 2019)).

du RGPD<sup>4407</sup>. La consultation publique a pris fin le 10 mai 2019. Le référentiel a été adopté le 18 juillet 2019 et publié au *Journal Officiel* le 10 décembre 2019<sup>4408</sup>.

1185. À la lumière de ces considérations, il en découle que les orientations de la CPVP<sup>4409</sup>, de la CNIL<sup>4410</sup> et du Groupe de l'article 29<sup>4411</sup> devraient également pouvoir s'appliquer au signalement externe et au signalement public lorsque ces derniers relèvent du champ d'application du RGPD.

Il nous semble par ailleurs que les lignes directrices établies sous l'empire de la Directive « vie privée », transposables au RGPD, peuvent également baliser, *mutatis mutandis*, la dénonciation aux autorités de poursuite, quant à elle, soumise à la Directive « Police & Justice ».

Les autorités de contrôle ont effectivement dû tenir compte, dans la formulation desdites lignes directrices, des implications particulières de la mise en place de canaux d'alerte professionnelle : d'une part, les traitements de données à caractère personnel effectués dans ce cadre sont susceptibles de mener à une enquête à propos d'une personne identifiée, d'autre part, les résultats de cette enquête peuvent requérir de l'organisation qu'elle dénonce les faits au Parquet. Ces constats valent également lorsque le signalement a lieu auprès d'une autorité externe soumis au RGPD. Comme nous avons déjà eu l'occasion de le mettre en exergue, il découle de la multiplicité des finalités poursuivies par le *whistleblowing* que la personne ou l'organisation qui met en place un dispositif d'alerte est inévitablement susceptible de se retrouver, à un moment donné, auxiliaire de justice, bras droit des autorités policières et judiciaires dans la détection des infractions pénales<sup>4412</sup>. Lorsqu'une entité traite des données pour des finalités qui relèvent du RGPD (*compliance*) et les fournit aux autorités compétentes sur demande ou en vertu d'une obligation, la Directive Police & Justice prévoit cependant que le RGPD continue de s'appliquer comme nous l'avons signalé<sup>4413</sup>.

Enfin, les orientations du CEPD représentent une source d'inspiration complémentaire dans la mesure où les institutions de l'Union européenne sont soumises à des principes similaires à ceux établis par le RGPD. Dans une décision de 2019, le CEPD note par ailleurs expressément que l'obligation imposée aux fonctionnaires de l'Union de signaler toute activité illégale est régie par la décision du CEPD portant règles internes relatives au lancement d'alerte du 14 juin

---

<sup>4407</sup> CNIL, Projet de référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte, 11 avril 2019, disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 3 décembre 2019). Ci-après : « Projet de référentiel du 11 avril 2019 ».

<sup>4408</sup> Délibération n° 2019-139 du 18 juillet 2019 portant adoption d'un référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alertes professionnelles, *J.O.R.F.*, 10 décembre 2019. Ci-après : « Référentiel du 18 juillet 2019 ».

<sup>4409</sup> Les avis et les recommandations de la CPVP sont tous disponibles sur [www.privacycommission.be/](http://www.privacycommission.be/) (consulté le 6 décembre 2019).

<sup>4410</sup> Les cadres de référence définis par la CNIL sont tous disponibles sur [www.cnil.fr/fr/les-cadres-de-reference](http://www.cnil.fr/fr/les-cadres-de-reference) (consulté le 6 décembre 2019).

<sup>4411</sup> Les avis du G29 sont disponible sur [https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/other-document/index\\_en.htm](https://ec.europa.eu/justice/article-29/documentation/other-document/index_en.htm) (consulté le 6 décembre 2019).

<sup>4412</sup> Cette résultante ressort particulièrement des programmes de *compliance* mis en place aux États-Unis. Les entreprises poursuivies pour une infraction pénale mais ayant développé un programme effectif de compliance et d'éthique capable de détecter et de prévenir les violations de la loi ont effectivement le droit de demander une réduction de peine. Voy. *supra* n° 543.

<sup>4413</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, et considérant n° 11 de la Directive Police & Justice.

2016<sup>4414</sup>. On en déduit que le règlement (UE) 2018/1725 n'apporte pas de modifications substantielles aux principes de protection applicables aux dispositifs d'alerte.

1186. Reste que les lacunes dont souffrent les lignes directrices publiées par les autorités de contrôle<sup>4415</sup> amènent à faire preuve de prudence et à ne livrer que des considérations sommaires et prospectives, laissant l'analyse exhaustive des règles européennes de protection des données applicables au lancement d'alerte (fiscale) pour des recherches ultérieures.

La littérature sur le sujet ne permet pas de pallier ces manquements, le débat étant cantonné à l'énumération des *principes généraux* que suppose l'application du RGPD à la mise en place de dispositifs de signalement *interne*<sup>4416</sup>. À peine adoptée, la Directive sur les lanceurs d'alerte n'a par ailleurs pas encore pu donner lieu à un examen doctrinal sous l'angle des règles européennes de protection des données.

## § 2. Les principes applicables à la dénonciation

1187. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle des règles européennes de protection des données requiert de mettre en avant le destinataire de la dénonciation. Ceci nous amène à procéder en trois temps.

Dans un premier temps, nous exposons les règles applicables aux dispositifs d'alerte professionnelle au regard du Règlement général de protection des données (§ 1<sup>er</sup>). Dans un deuxième temps, nous pointons les spécificités posées par la dénonciation traditionnelle aux autorités de poursuite à la lumière de la Directive « Police & Justice » (§ 2). Enfin, dans un troisième temps, nous évoquons les questions particulières posées par la dénonciation publique en ciblant la plus courante, à savoir celle à un journaliste (§ 3).

1188. L'ensemble de l'analyse a lieu au regard du cadre établi par l'Union européenne, en l'occurrence le RGPD et la Directive Police & Justice.

---

<sup>4414</sup> Considérant n° 2 de la décision du Contrôleur de la protection des données du 2 avril 2019 portant règles internes relatives à la limitation de certains droits des personnes concernées en matière de traitement des données à caractère personnel dans le cadre des activités menées par le Contrôleur européen de la protection des données, *J.O.U.E.*, L 99 I, 10 avril 2019.

<sup>4415</sup> Si besoin est, soulignons que les lignes directrices sont limitées aux dispositifs de signalement interne, d'une part, et ont été adoptées sous l'empire de la Directive « vie privée », qui autrefois encadrait la protection des données au sein des États membres de l'Union européenne, d'autre part. L'autorité française de protection des données fait à cet égard figure d'exception avec son référentiel.

<sup>4416</sup> Pour un exposé sommaire des principes applicables, voy. not. F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, pp. 43-78 ; K. RAHMAN, « The impact of the new general data protection regulation (GDPR) on whistleblowing », *Anti-Corruption Helpdesk. Providing on-demand research to help fight corruption*, Transparency International, 2018. De même, l'édition 2018 du *Manuel de droit européen en matière de protection des données* se contente de noter que les « mécanismes de signalement d'infractions, c'est-à-dire les systèmes de dénonciation » sont soumis aux règles européennes de protection des données sans définir quelles sont les aménagements que suppose l'application de ces règles à ces mécanismes (Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, pp. 388-389).

Ayant choisi de mettre l'accent, pour cette dernière partie centrée sur le corpus des droits fondamentaux, sur le droit européen, nous n'abordons la loi du 30 juillet 2018<sup>4417</sup>, qui transpose en droit belge les deux textes précités, que de façon très ponctuelle dans la mesure où elle apporte un éclairage nécessaire à nos propos<sup>4418</sup>.

#### *A. Les principes applicables aux dispositifs d'alerte professionnelle*

1189. Compte tenu du cadre imparti, il y a lieu de cibler spécifiquement quatre aspects de la protection des données: la licéité du traitement de données (a), les principes relatifs aux traitements de données (b), les droits de la personne concernée et leur limitation (c) et la mise en œuvre du principe d'*accountability* (d)

##### *a) La licéité du traitement de données à caractère personnel*

1190. Tout traitement de données doit être licite. Pour être licite, le traitement doit se baser sur un fondement légitime tel qu'énoncé à l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD (i). Mis à part le renforcement de l'exigence de consentement quand celui-ci fonde la licéité du traitement, il n'y a pas de grands changements à signaler par rapport à la Directive « vie privée ». Reste qu'il convient d'attirer l'attention sur le fait que le respect de l'article 6 du RGPD ne dispense par le responsable du traitement du respect de l'ensemble des règles légales applicables<sup>4419</sup>.

Lorsque le traitement porte sur certaines données particulièrement sensibles, le RGPD oblige en outre le responsable du traitement à disposer d'un fondement de licéité renforcé (ii).

##### *i) Les trois fondements de licéité applicables*

1191. Un traitement de données effectué dans le cadre d'un dispositif d'alerte sera *a priori* considéré comme licite qu'il s'inscrit dans l'une des trois hypothèses énoncées ci-après.

1° – Soit le traitement est « nécessaire au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis »

1192. L'article 6, paragraphe 3, du RGPD énonce que le traitement de données qui se fonde sur une obligation légale doit être défini par le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement est soumis.

---

<sup>4417</sup> Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 5 septembre 2018.

<sup>4418</sup> Pour un premier commentaire de cette loi dans le secteur public, voy. not. M. KNOCKAERT, « La loi du 30 juillet 2018 : l'échange de données à caractère personnel au sein du secteur public », *R.D.T.I.*, 2019, n° 1, pp. 5-24.

<sup>4419</sup> En ce sens, voy. C. DE TERWANGNE, « Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel et à sa licéité » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 87. L'employeur qui implémenterait un dispositif d'alerte au sein de son entreprise sans prendre l'avis des instances représentatives du personnel, conformément au droit du travail, méconnaîtrait de ce fait le principe de licéité.

À ce propos, la CPVP a précisé, souscrivant à l'avis du Groupe de l'article 29<sup>4420</sup> et des autorités française<sup>4421</sup> et néerlandaise<sup>4422</sup> de protection des données, qu'une obligation légale au sens de la protection des données ne peut reposer sur une disposition étrangère<sup>4423</sup>. Toute autre interprétation permettrait, de fait, à des législations étrangères de contourner les règles européennes de protection des données. Il s'ensuit que l'obligation imposée par le *SOX Act* aux entreprises cotées ne peut constituer un fondement licite au sens de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, point c), du RGPD. En revanche, elle peut relever, d'après les autorités de contrôle, de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, point f), du RGPD que nous évoquons ci-après<sup>4424</sup>.

1193. Nous avons vu qu'en l'état actuel du droit<sup>4425</sup>, l'obligation d'instaurer un dispositif d'alerte interne existe, pour le secteur privé, dans la plupart des États membres de l'Union européenne en vue de mieux réguler le secteur bancaire<sup>4426</sup>; de lutter contre les abus de marché<sup>4427</sup>, contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme<sup>4428</sup>; de garantir la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer<sup>4429</sup> ainsi que de l'aviation civile<sup>4430</sup>.

La toute récente Directive sur les lanceurs d'alerte instaure cependant une telle obligation dans bien d'autres domaines relevant du droit de l'Union, notamment dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que dans le domaine de la protection de la vie privée et des données à caractère personnel<sup>4431</sup>.

Le secteur public n'est, quant à lui, actuellement affecté que dans un seul domaine, celui de la lutte contre la corruption. Ce domaine n'est régulé par aucun texte de *hard law* en droit de l'Union<sup>4432</sup>, mais la plupart des États membres se sont dotés d'une législation nationale sur le

---

<sup>4420</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 8.

<sup>4421</sup> CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 11.

<sup>4422</sup> College Bescherming Persoonsgegevens, Avis du 16 janvier 2006 relatif à la demande d'autorisation ex. art. 77, alinéa 2 de la loi néerlandaise WBP.

<sup>4423</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 4. Voy. aussi CPVP, Avis n° 37/2006 du 27 septembre 2006 relatif à la transmission de données à caractère personnel par la SCRL SWIFT suite aux sommations de l'UST (OFAC), p. 20, E.2.1.

<sup>4424</sup> Sur ce fondement de licéité, voy. *infra* n° 1194 et s.

<sup>4425</sup> Pour un exposé du droit européen de la dénonciation, voy. *supra* nos 638 et s.

<sup>4426</sup> Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, *J.O.U.E.*, L 176, 27 juin 2013 (directive bancaire) et directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (Solvabilité II), *J.O.U.E.*, L 335, 17 décembre 2009 (directive Solvabilité II).

<sup>4427</sup> Règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché, précité.

<sup>4428</sup> Quatrième Directive anti-blanchiment.

<sup>4429</sup> Directive (UE) 2013/30/UE du Parlement européen et du Conseil du 12 juin 2013 relative à la sécurité des opérations pétrolières et gazières en mer et modifiant la directive 2004/35/CE, *J.O.U.E.*, L 178, 28 juin 2013, article 22, considérant n° 41 et annexe IV.

<sup>4430</sup> Règlement (UE) n° 376/2014 du Parlement européen et du Conseil du 3 avril 2014 concernant les comptes rendus, l'analyse et le suivi d'événements dans l'aviation civile, *J.O.U.E.*, L 122, 24 avril 2014.

<sup>4431</sup> Article 2, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4432</sup> Sur le sujet, les instances européennes renvoient elles-mêmes aux travaux de l'ONU, du Conseil de l'Europe et de l'OCDE. Voy. not. le « Rapport anticorruption de l'UE », 3 février 2014, COM(2014) 38 final. Soulignons que ces textes visent tant les travailleurs du secteur public que du secteur privé.



sujet<sup>4433</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte a donc pour conséquence de considérablement élargir les obligations dans ce secteur<sup>4434</sup>.

2° – Soit le traitement est « nécessaire aux fins des intérêts légitimes poursuivis par le responsable du traitement ou par un tiers »

1194. Étant donné que les traitements de données à caractère personnel effectués par les autorités publiques doivent se fonder sur une base légale, une autorité publique ne pourrait justifier la mise en place d'un dispositif de *whistleblowing* en ce qu'il serait nécessaire aux fins de la poursuite de ses intérêts légitimes<sup>4435</sup>.

En revanche, une entreprise pourrait prétendre que la mise en place d'un tel dispositif poursuit ses intérêts légitimes. Un tel fondement n'est cependant valable que dans la mesure où ne prévalent point les intérêts, les libertés ou les droits fondamentaux de la personne concernée sur le plan de la protection des données à caractère personnel<sup>4436</sup>. En tout état de cause, des garanties appropriées doivent être concrètement prévues afin de maintenir un juste équilibre entre l'intérêt légitime poursuivi par le traitement et les droits fondamentaux de la personne concernée<sup>4437</sup>.

1195. Ainsi que nous l'avons annoncé, l'obligation imposée par le *SOX Act* aux entreprises cotées est susceptible de relever de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, point f), du RGPD. Statuant de la sorte, le Groupe de l'article 29 se garde de verser dans la controverse au sujet du champ d'application extraterritorial du *SOX Act*<sup>4438</sup>, dans la mesure où les entreprises jouissent d'un intérêt légitime à instaurer un tel dispositif, même en l'absence d'une obligation étrangère.

Les principales organisations internationales, y compris l'Union européenne et l'OCDE, reconnaissent par ailleurs l'importance des principes relatifs à la bonne gouvernance d'entreprise, lesquels peuvent requérir la mise en place « de procédures appropriées permettant aux employés de signaler au conseil d'administration ou à la commission de vérification des comptes toute irrégularité et pratique douteuse en matière de comptabilité ou de vérification des comptes »<sup>4439</sup>. Nous avons suffisamment illustré, dans les première et deuxième partie de l'étude, en quoi le *whistleblowing* représentait assurément aujourd'hui un outil de bonne gouvernance et de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise.

---

<sup>4433</sup> Par exemple, voy., en Belgique, la loi du 15 septembre 2013 relative à la dénonciation d'une atteinte suspectée à l'intégrité au sein d'une autorité administrative fédérale par un membre de son personnel, *M.B.*, 4 octobre 2013. La France a, de son côté, choisi de se limiter, dans un premier temps, aux travailleurs du secteur privé (article 9 de la loi française n° 2007-1598 du 13 novembre 2007 relative à la lutte contre la corruption, *J.O.R.F.*, 14 novembre 2007). Néanmoins, la Loi Sapin II est venue ériger depuis lors un véritable régime juridique général de protection des lanceurs d'alerte.

<sup>4434</sup> L'obligation d'établir des canaux de signalement interne s'applique aux entités juridiques du secteur privé qui comptent 50 travailleurs ou plus ainsi qu'à toutes les entités juridiques du secteur public (article 8, §§ 3 et 9, de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>4435</sup> Considérant n° 47 et article 6, § 1<sup>er</sup>, *in fine*, du RGPD.

<sup>4436</sup> Article 6, § 1<sup>er</sup>, f), du RGPD.

<sup>4437</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 10. En particulier, notons que l'article 21, § 1<sup>er</sup>, du RGPD prévoit que la personne concernée a le droit de s'opposer à tout moment, pour des raisons tenant à sa situation particulière, à un traitement des données à caractère personnel la concernant fondé sur l'article 6, f), du RGPD.

<sup>4438</sup> Sur la portée extraterritoriale du *SOX Act*, voy. not. M. GOLDFAYS, « Les systèmes d'alerte professionnelle, un impératif catégorique? », *Orientations*, 2013, n° 2, p. 17.

<sup>4439</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 9.

3° – Soit le traitement est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique dont est investi le responsable du traitement

1196. Qu'en est-il de la licéité d'un dispositif de signalement mis en place par une institution ou un organisme public en l'absence de toute obligation légale expresse ? Dans ce cas, le traitement peut vraisemblablement se fonder sur l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, point e), du RGPD en ce qu'il « est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique dont est investi le responsable du traitement ».

En ce sens, il est admis que les traitements de données effectués par les institutions de l'Union européenne dans le cadre de leur dispositif d'alerte interne tirent leur licéité de l'article 5, a) du règlement n° 45/2001, qui constitue le pendant de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, point e) du RGPD en ce qui concerne les institutions et organes de l'Union<sup>4440</sup>. L'article 5, a), du règlement n° 45/2001 a été reprise en substance à l'article 5, paragraphe 1<sup>er</sup>, point a), du règlement (UE) 2018/1725 qui abroge ledit règlement de 2001. Les institutions et autres organes de l'Union européenne ont tout intérêt à mettre en place un tel dispositif dès l'instant où elles sont tenues, en vertu du règlement de l'Union européenne fixant le statut des fonctionnaires<sup>4441</sup>, de permettre à tout fonctionnaire ayant connaissance d'une activité illégale éventuelle d'en faire immédiatement le signalement.

Tout comme lorsque le traitement se fonde sur une obligation légale, le RGPD prévoit que le fondement du traitement doit être défini par le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement est soumis.

1197. En l'occurrence, l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 3 août 2012 portant [des] dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions énonce que le « Service public fédéral Finances collecte et traite des données à caractère personnel afin d'exécuter ses missions légales »<sup>4442</sup>, à savoir l'établissement, le contrôle, la perception et le recouvrement des impôts<sup>4443</sup>. La traitement de données à caractère personnel collectées au travers d'une dénonciation fiscale participe assurément à l'exécution des missions de l'administration, en l'occurrence à l'établissement de l'impôt<sup>4444</sup>.

---

<sup>4440</sup> CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure (Case 2014-0828), 4 December 2014, p. 3, point 3.2. Pour un exemple, voy. not. CEPD, Notification for prior checking, 2017-0466, 5 May 2017.

<sup>4441</sup> Règlement (CEE, Euratom, CECA) n° 259/68 du Conseil du 29 février 1968 fixant le statut des fonctionnaires des Communautés européennes ainsi que le régime applicable aux autres agents de ces Communautés, et instituant des mesures particulières temporairement applicables aux fonctionnaires de la Commission, *J.O.U.E.*, L 56, 4 mars 1968.

<sup>4442</sup> Loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, *M.B.*, 24 août 2012.

<sup>4443</sup> Explications de la partie 1 du document préparatoire à la déclaration à l'impôt des non-résidents (personnes physiques), Exercice d'imposition 2017 (revenus de l'année 2016), p. 137, disponible sur <https://finances.belgium.be> (consulté le 11 décembre 2019).

<sup>4444</sup> Ceci étant, il faut concéder que la loi du 3 août 2012 n'est guère éloquente lorsqu'elle renvoie aux « missions légales ». Pour avoir une idée de ces missions, il est utile de consulter les travaux parlementaires du projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service Public Fédéral Finances de 2007, avorté en raison de la longue crise politique qui a traversé la Belgique au lendemain des élections législatives fédérales du 13 juin 2010 (voy. Projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service Public Fédéral Finances, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 51-3064/001, pp. 10-16).

L'administration fiscale peut, en outre, recevoir des dénonciations de ses subalternes ou de fonctionnaires d'autres administrations en application de l'article 7, paragraphe 3, du « statut Camu » ainsi que des articles 4 et 6 de la loi du 3 août 2012 précitée qui organisent les échanges de données entre administrations dès l'instant où des dénonciations peuvent figurer parmi ces données à caractère personnel<sup>4445</sup>.

ii) Les exigences supplémentaires pour le traitement de catégories particulières de données

1198. Le RGPD prévoit, à l'instar de la Directive « vie privée », des exigences supplémentaires pour le traitement de catégories de données particulièrement sensibles<sup>4446</sup>.

Dès lors que les dispositifs d'alerte ont pour vocation de prévenir et de détecter les infractions à la loi, les données à caractère personnel collectées et traitées dans ce cadre peuvent constituer des « données à caractère personnel relatives aux condamnations pénales et à des infractions » au sens de l'article 10 du RPD. Tel était l'avis de la CPVP sous l'empire de la Directive « vie privée »<sup>4447</sup>, à la différence du Groupe de l'article 29 qui laissait toutefois la porte ouverte à une telle appréciation<sup>4448</sup>.

Le fonctionnement du dispositif d'alerte est également susceptible de requérir le traitement de données sensibles au sens de l'article 9, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD<sup>4449</sup>. Parmi ces données dites sensibles, deux catégories sont susceptibles d'être traitées dans le cadre d'un dispositif d'alerte, à savoir les données à caractère personnel qui révèlent les opinions politiques et celles qui révèlent l'appartenance syndicale. Comme nous l'avons épinglé, le signalement effectué par un lanceur d'alerte comporte fréquemment un part de subjectivité : le lanceur d'alerte fait part de ses préoccupations au sujet d'actes qui heurtent sa conscience. En outre, il peut choisir, par peur de représailles ou par absence de qualification quant à la procédure à suivre, de passer par la voie d'un syndicat<sup>4450</sup>.

---

<sup>4445</sup> Pour un commentaire de la loi du 3 août 2012, voy. not. E. DEGRAVE & A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n° 5, pp. 322-335.

<sup>4446</sup> Sur ces exigences et sur la portée des catégories de données particulièrement sensibles au regard du RGPD, voy. not. J.-M. VAN GYSEGHEM, « Les catégories particulières de données à caractère personnel » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 253-284.

<sup>4447</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 3 ; CPVP, Avis n° 03/2007, pp. 2-3, point 8.

<sup>4448</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 7, note 8.

<sup>4449</sup> Sur les principes de traitement des données sensibles dans le cadre d'un dispositif d'alerte professionnelle, voy. CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5.2.

<sup>4450</sup> La CNIL et la CPVP recommandent toutefois de ne consigner, dans le cadre du dispositif d'alerte, que des données formulées de manière objective. Voy. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 5 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6

Le traitement de telles données ne peut être effectué que s'il est autorisé :

- « - par des dispositions spécifiques du droit national ; ou
- pour permettre au responsable de traitement de préparer et, le cas échéant, d'exercer et de suivre une action en justice en tant que victime, mise en cause, ou pour le compte de ceux-ci »<sup>4451</sup>.

En tout état de cause, il convient de prévoir des garanties appropriées pour les droits et libertés des personnes concernées.

1199. Bien que les données fiscales ne soient pas considérées comme des données sensibles au sens de la Convention 108 modernisée ou du RGPD, elles sont parfois qualifiées comme telles<sup>4452</sup>.

Par exemple, la CPVP a estimé, dans un avis de 2007, que les données fiscales avaient « une telle connotation et [étaient] souvent – et à juste titre – considérées comme sensibles »<sup>4453</sup>. La Section de Législation du Conseil d'État a qualifié pareillement de « sensibles » les données détenues par l'administration fiscale dans un avis de la même année<sup>4454</sup>. Ces deux avis portaient sur le même texte, à savoir le projet de loi de 2007 relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances et avorté en raison de la crise politique de 2010<sup>4455</sup>.

La Section de Législation du Conseil d'État a réitéré cette assertion, déclarant dans un avis de 2015 que les informations transmises au Point de Contact Central géré par la Banque Nationale de Belgique étaient des données « sensibles concernant la vie privée »<sup>4456</sup>. Ce caractère sensible figurait déjà dans le rapport au Roi de l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement dudit Point de Contact Central<sup>4457</sup>.

La Cour européenne des droits de l'homme entretient elle-même le flou, faisant figurer sur le même plan, dans un arrêt *G.S.B. c. Suisse*, les données médicales, les données concernant la situation financière d'un homme politique et les données fiscales<sup>4458</sup>. La Cour constitutionnelle

---

<sup>4451</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 5. Voy. aussi CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5.2. Sur les conditions légales, voy. l'article 9, § 2, f) et l'article 10 du RGPD.

<sup>4452</sup> A. LACHAPPELLE, « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2<sup>e</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n° 10, p. 57.

<sup>4453</sup> CPVP, Avis n° 01/2007, p. 2, point 4.

<sup>4454</sup> Projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances, Avis du Conseil d'État n° 42.034/2, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 51-3064/001, p. 74.

<sup>4455</sup> Projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service public fédéral Finances, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 51-3064/001.

<sup>4456</sup> Avis du Conseil d'État n° 57.049/3 du 3 mars 2015 sur un projet d'arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 17 juillet 2013 relatif au fonctionnement du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du C.I.R. 1992. De même, Thierry Litannie qualifie de « sensibles » les informations transmises à l'administration fiscale via le Point de contact central (T. LITANNIE, « L'échange international de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscal belge » in *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités* (J. BUBLOT, C. FRANSSEN, M. KRINGS e.a.), Limal, Anthemis, 2015, p. 212).

<sup>4457</sup> *M.B.*, 26 juillet 2013.

<sup>4458</sup> Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *G.S.B. c. Suisse*, 22 décembre 2015, § 89. Cette formulation ambiguë a légitimement amené Éric Van Brustem à classer, dans un article de 2016, les données fiscales parmi les « données de nature sensible » (« Assistance administrative, transparence, contradiction, droits procéduraux : les juges européens cherchent l'équilibre... sans se contredire... », *R.G.C.F.*, 2016, n° 3, p. 210).

belge a elle aussi plusieurs fois affirmé, au regard de la jurisprudence de la haute juridiction strasbourgeoise que : « même si la collecte et le traitement de [données relatives aux comptes et transactions financières] ne permettent pas toujours de pénétrer directement dans des communications qui peuvent concerner la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime, ces mesures d'investigation peuvent cependant révéler des informations plus ou moins précises et concordantes sur "la conduite, les opinions ou les sentiments de la personne qui en fait l'objet" »<sup>4459</sup>.

Quoi qu'il en soit, il semble désormais acquis que le traitement de données financières, en ce compris fiscales, requiert des garanties particulières en vue d'en garantir notamment l'intégrité et la sécurité<sup>4460</sup>.

### *b) Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel*

1200. L'article 5, paragraphe 1<sup>er</sup> du RGPD établit les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel. Ces principes peuvent être synthétisés autour de cinq principes-clés : le principe de transparence (i), le principe de loyauté (ii), le principe de finalité (iii), le principe de proportionnalité (iv) et les principes d'intégrité et de confidentialité (v).

La responsabilité du respect de ces principes incombe à l'organisation qui décide, ou est tenue, de mettre en place un dispositif de signalement (responsable du traitement) et le cas échéant, à son fournisseur de service (sous-traitant).

#### *i) La transparence du traitement de données à caractère personnel*

1201. Axe focal du régime de protection tant des données à caractère personnel<sup>4461</sup> que des lanceurs d'alerte<sup>4462</sup>, le principe de transparence requiert qu'une description précise de la procédure d'alerte soit mise à la disposition des collaborateurs de l'organisation susceptibles d'être impliqués dans le dispositif, à savoir les travailleurs de l'organisation, mais pas seulement puisque le dispositif d'alerte peut être étendu à d'autres personnes ayant un contact avec l'organisation. Une telle transparence participe à l'effort de sensibilisation qui doit accompagner nécessairement la mise en place d'un dispositif d'alerte, pour des motifs d'efficacité<sup>4463</sup>.

---

<sup>4459</sup> La Cour constitutionnelle cite, dans ce cadre, *mutatis mutandis*, l'arrêt *Uzun c. Allemagne* du 2 septembre 2010 (§ 52). Voy. C.C., 14 février 2013, n° 6/2013, B.5.3 ; C.C., 14 mars 2013, n° 39/2013, B.4.2 ; C.C., 16 mai 2013, n° 66/2013, B.6.

<sup>4460</sup> En ce sens, voy. Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, p. 385. Sur l'application du RGPD à l'administration fiscale, voy. spéc. S. DE RAEDT, « Het inzagerecht op grond van de GDPR : blij met een dode mus? », *T.F.R.*, n° 562, 2019, pp. 475-477 ; S. DE RAEDT, « The impact of the GDPR for tax authorities », *R.D.T.I.*, 2017, n° 1, pp. 129-144.

<sup>4461</sup> Article 5, § 1<sup>er</sup>, a) du RGPD.

<sup>4462</sup> Voy. spéc. les considérants n° 75 et 89 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4463</sup> La mise en place de dispositifs d'alerte étant étranger à notre culture juridique, l'effort de sensibilisation est particulièrement important et conditionne, au-delà de l'édification d'un cadre juridique, l'efficacité de tels dispositifs d'alerte. Sur ce besoin de sensibilisation, voy. not. Recommandation CM/Rec (2014)7, Annexe à la Recommandation CM/Rec(2014)7, Principes 27 et 28.

Cette description figure, en général, dans un code de conduite, le règlement de travail ou une déclaration de bonne gouvernance. Par exemple, la Charte de gouvernance d'entreprise de la société brassicole *AB InBev* fait état de l'instauration d'un dispositif d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) en vue de lutter contre la fraude et les infractions au sein de l'entreprise<sup>4464</sup>. Dans le cadre d'un dispositif de signalement externe, la Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit qu'une telle description doit figurer sur le site Internet des autorités compétentes, dans une section distincte, facilement identifiable et accessible<sup>4465</sup>.

1202. La mise sur pied d'un dispositif d'alerte doit par ailleurs se faire en conformité avec les législations sur le droit collectif du travail<sup>4466</sup>, en informant et en prenant conseil, s'il échet, auprès du conseil d'entreprise, du comité pour la protection et la prévention du travail, de la délégation syndicale ou des comités de négociation ou de concertation<sup>4467</sup>.

De telles prescriptions servent à la fois le principe de transparence mais aussi le principe de licéité dès l'instant où la consultation des organes représentatifs est une obligation légale<sup>4468</sup>.

ii) La loyauté du traitement de données à caractère personnel

1203. L'exigence de loyauté suppose que les « traitements de données ne peuvent se faire à l'insu des personnes sur qui portent les données, d'une manière qui serait tout à fait inattendue ou imprévisible pour elles. Les personnes concernées doivent, en pleine connaissance de cause, pouvoir établir une relation de confiance avec ceux qui traitent leurs données à caractère personnel »<sup>4469</sup>.

En se montrant garante de la relation de confiance qui unit les personnes impliquées dans le processus de signalement, l'exigence de loyauté fait alors contrepois, dans le cas qui nous occupe, aux risques que fait planer la mise en place au sein d'une organisation de dispositifs de signalement sur la qualité des relations professionnelles.

1204. L'exigence de loyauté entraîne en particulier le déploiement de quatre garde-fous.

---

<sup>4464</sup> Anheuser-Busch InBev (AB InBev), *Corporate Governance Charter*, 3 July 2019, point 8.1.7., pp. 33-34, disponible sur [www.ab-inbev.com](http://www.ab-inbev.com) (consulté le 15 décembre 2019).

<sup>4465</sup> Article 13 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Pour une illustration, voy. par exemple le site Internet de la BNB ([www.nbb.be](http://www.nbb.be)) et celui de la FSMA ([www.fsma.be](http://www.fsma.be)) qui réservent tous deux une section au signalement effectué par un lanceur d'alerte.

<sup>4466</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 7; articles 8, § 1<sup>er</sup>, et 3, § 4, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. En ce sens, voy. aussi European Parliament, Recommendation to the Council and the Commission following the inquiry into money laundering, tax avoidance and tax evasion (2016/3044(RSP)), 13 December 2017, point 182.

<sup>4467</sup> Un tribunal allemand a ainsi invalidé un dispositif d'alerte qui avait été adopté par une entreprise sans obtenir préalablement le consentement des organes de concertation pertinents (C. KUNER, *European Data Protection Law. Corporate Compliance and Regulation*, second edition, Oxford, Oxford University Press, 2007, p. 274).

<sup>4468</sup> En ce sens, l'article 8, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte énonce que les « entités juridiques des secteurs privé et public établissent des canaux et des procédures pour le signalement interne et pour le suivi, après consultation des partenaires sociaux et en accord avec ceux-ci lorsque le droit national le prévoit ».

<sup>4469</sup> C. DE TERWANGNE, « Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel et à sa licéité » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 88.

*Primo*, le signalement ne peut se fonder sur de simples rumeurs: il doit se baser sur un motif raisonnable et décrire avec suffisamment de précision les faits dénoncés<sup>4470</sup>. Une telle exigence découle aussi des principes établis par la Cour européenne des droits de l'homme au regard de l'article 10 de la Convention<sup>4471</sup>. En ce sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte précise aussi que la protection se justifie pour des personnes qui n'apportent pas de preuve positives mais font part de préoccupations ou de soupçons raisonnables, tout en attirant l'attention sur le fait que « la protection ne devrait pas s'appliquer aux personnes qui signalent [...] des rumeurs ou ouï-dire non fondés »<sup>4472</sup>.

Dans le même ordre d'idée, les autorités de contrôle attirent l'attention sur l'exigence de bonne foi<sup>4473</sup>. Toute dénonciation abusive ou malveillante peut effectivement être sanctionnée d'un point de vue disciplinaire, civil et/ou pénal. Le CEPD précise encore que le signalement ne peut porter sur des faits strictement privés sans aucun rapport avec le champ d'application matériel du dispositif d'alerte<sup>4474</sup>. Un tel signalement ne pourrait, à proprement parler, être considéré comme du lancement d'alerte dès lors qu'il ne porterait pas sur une atteinte ou une menace à l'intérêt général.

*Secundo*, il importe de ne pas encourager le signalement anonyme. La dénonciation est dite anonyme lorsque son auteur n'est ni identifié ni identifiable<sup>4475</sup>. L'identité de son auteur n'est donc pas connue de son destinataire alors qu'elle est connue, mais ne peut être révélée sauf consentement ou obligation légale, en cas de signalement confidentiel<sup>4476</sup>.

Une telle position s'explique par l'incompatibilité apparente du signalement anonyme avec le principe de loyauté<sup>4477</sup>. Ceci étant, il faut souligner que la CNIL, qui a initialement fait preuve d'une grande réticence vis-à-vis de la dénonciation anonyme a peu à peu fléchi sa position, moyennant la mise en place de garanties appropriées<sup>4478</sup>. De surcroît, nous avons épinglé que la Directive sur les lanceurs d'alerte laissait les États membres libres d'autoriser ou non la dénonciation anonyme étant entendu que le dénonciateur qui respecte les conditions de la

---

<sup>4470</sup> Voy. not. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 5 ; CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, article 4.

<sup>4471</sup> Voy. *supra* n° 1121. Pour une illustration, voy. not. Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016.

<sup>4472</sup> Considérant n° 43 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4473</sup> L'exigence de bonne foi est essentielle en droit du *whistleblowing*. Voy. not. Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 73, point 3.3.3. ; Proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 12 et considérant n° 60 ; CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, p. 2 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 5, point 6. Dans la jurisprudence, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 77. Dans la doctrine, voy. par exemple T. BOYER, « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs droit d'alerte », *Management & Avenir*, n° 62, 2013, p. 99.

<sup>4474</sup> CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, article 4.

<sup>4475</sup> CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5.4.

<sup>4476</sup> Voy. not. Rapport « Promotion et protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression » du Rapporteur spécial sur la promotion et la protection du droit à la liberté d'opinion et d'expression (David Kaye) pour l'année 2015, note du Secrétaire général, A/70/361, Assemblée générale des Nations Unies, 70<sup>e</sup> sess., 8 septembre 2015, p. 20, § 40.

<sup>4477</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 11.

<sup>4478</sup> Voy. not. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 6 ; CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5.4.

directive précitée ne peut perdre le bénéfice de la protection établie dans ce cadre du seul fait qu'il aurait agi sous couvert d'anonymat.

En toutes hypothèses, les autorités de contrôle s'accordent à dire que le signalement anonyme doit être « traité avec une précaution particulière »<sup>4479</sup>. Aussi, il ne peut en aucun cas être présenté par le responsable du traitement comme étant la règle habituelle<sup>4480</sup>. Le signalement anonyme doit demeurer exceptionnel.

*Tertio*, le dispositif ne peut prévoir d'obligation de signalement : le recours au dispositif d'alerte doit toujours être facultatif<sup>4481</sup>. Dans la négative, on pourrait penser que cela reviendrait à faire supporter à l'employé la responsabilité de l'employeur d'assurer le respect de son code de conduite (lequel contient le dispositif d'alerte) et, le cas échéant, de la législation pertinente<sup>4482</sup>. Cette position ne nous paraît pas si évidente. En effet, on constate que si le délégué à la protection des données est tenu de superviser le respect de la protection des données et de signaler, le cas échéant, les dysfonctionnements à la direction<sup>4483</sup>, il n'en devient pas pour autant responsable de la conformité à la protection des données de l'organisation à laquelle il appartient. Le raisonnement pourrait s'appliquer au lanceur d'alerte.

S'il est certes constant que le *whistleblowing* est libre, le caractère facultatif de l'alerte procède plus certainement du droit à la liberté d'expression, d'où le droit d'alerte tire sa légitimité<sup>4484</sup>, et d'un choix politique essentiel : nous ne voulons pas, en Europe, d'une société où la conscience professionnelle serait le fruit d'une surveillance permanente exercée par ses pairs. Bref, nous ne voulons pas d'une société de délateurs. C'est aussi, comme nous l'avons noté, une caractéristique essentielle de la notion juridique de dénonciation d'où le *whistleblowing* et l'alerte professionnelle tirent leur origine<sup>4485</sup>.

*Quarto*, le « gestionnaire de signalements » (« *Whistleblowing Officer* »)<sup>4486</sup> doit répondre à certaines garanties, en termes d'indépendance, de confidentialité et de qualification professionnelle. La Directive sur les lanceurs d'alerte souligne que le personnel des autorités compétentes doit recevoir une formation en matière de protection des données<sup>4487</sup>. Il devrait également en être de même s'agissant du personnel des organisations tenues, en vertu de la Directive sur les lanceurs d'alerte, de mettre en place des canaux de signalement interne. Les canaux de signalement interne peuvent être gérés en interne par une personne ou un service

---

<sup>4479</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 12. Voy. aussi CNIL, Autorisation unique n° AU-004, article 2.

<sup>4480</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 5 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, article 2 ; CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5.4.

<sup>4481</sup> CNIL, Autorisation unique n° AU-004, article 8.

<sup>4482</sup> CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 12. La CNIL se rapporte, à cet égard, à une lettre que le Ministère de l'Emploi, du Travail et de l'Insertion professionnelle des jeunes lui a adressée. Voy. aussi O. GOFFARD, « Les systèmes d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) et le respect de la vie privée : du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, p. 210.

<sup>4483</sup> L'article 38, § 3, *in fine*, du RGPD énonce que « le délégué à la protection des données fait directement rapport au niveau le plus élevé de la direction du responsable du traitement ou du sous-traitant ».

<sup>4484</sup> Voy. la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de lancement d'alerte, spéc. les *Guja*, *Heinisch* et *Bucur*.

<sup>4485</sup> En ce sens, voy. not. B. FASTERLING, « Les dispositifs d'alertes professionnelles et le salarié citoyen », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 4-6.

<sup>4486</sup> Alors que les autorités de contrôle se réfèrent au « gestionnaire de plainte », nous avons choisi l'expression « gestionnaire de signalement », réservant, comme le veut la terminologie juridique belge et française, l'expression « plainte » pour le signalement par une victime.

<sup>4487</sup> Article 12, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.



désigné à cet effet ou fournis en externe par un tiers (*outsourcing*)<sup>4488</sup>. Le Groupe de l'article 29 donne cependant la préférence à une gestion interne du dispositif<sup>4489</sup>. Les traitements de données effectués doivent, en principe, relever d'un département distinct<sup>4490</sup>. En pratique, la fonction de *Whistleblower Officer* relève du département « *compliance* », à l'instar du délégué à la protection des données, dont le RGPD impose la désignation dans certains cas<sup>4491</sup>.

En guise d'illustration, rappelons que l'entreprise BDO fournit un service de « *whistleblowing* »<sup>4492</sup>, lequel comporte, pour un montant mensuel, la création d'une plateforme sécurisée, la sensibilisation du personnel, la gestion des dénonciations et leur communication auprès d'une autorité désignée au sein de l'entreprise ainsi que la définition d'une politique claire en la matière<sup>4493</sup>.

L'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD vient amplifier, par rapport à la Directive « vie privée », les exigences devant figurer dans le contrat unissant le tiers (sous-traitant) au responsable du traitement<sup>4494</sup>. Dans tous les cas, le fournisseur de service doit présenter, en sa qualité de sous-traitant, des garanties suffisantes quant à la mise en œuvre de mesures techniques et organisationnelles appropriées de manière à ce que le traitement réponde aux exigences du règlement et garantisse notamment la protection des droits de la personne concernée<sup>4495</sup>. Le fournisseur de service devra, au surplus, offrir les mêmes garanties que le gestionnaire de signalements lui-même, notamment en termes de compétence, de confidentialité, de sécurité et d'indépendance<sup>4496</sup>.

### iii) La finalité du traitement de données à caractère personnel

1205. Comme sous l'empire de la Directive « vie privée », les données à caractère personnel doivent être collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes. Il s'ensuit que le

---

<sup>4488</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 7 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 1 ; article 8, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4489</sup> Le Groupe de l'article 29 estime que les groupes multinationaux devraient traiter, en règle générale, « les signalements au niveau local, c'est-à-dire dans un pays de l'UE, plutôt que partager automatiquement toutes ces informations avec d'autres sociétés du groupe » (G29, Avis n° 1/2006, p. 18).

<sup>4490</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 16 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 8.

<sup>4491</sup> J. TERSTEGGE, « EU Watch : Data protection and the new face of privacy compliance », *Business Compliance*, 2013, n° 6, p. 34. Voy. aussi le considérant n° 56 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4492</sup> Nous l'avons déjà évoqué *supra* n° 905.

<sup>4493</sup> La brochure « Whistleblowing as a service » est disponible sur : [https://www.bdo.be/getattachment/Nieuws/2019/Eerste-Belgische-meldpunt-voor-bedrijfsfraude/2019\\_03\\_Fiche-Whistleblowing-FR\\_dig-\(2\).pdf.aspx?lang=fr-BE](https://www.bdo.be/getattachment/Nieuws/2019/Eerste-Belgische-meldpunt-voor-bedrijfsfraude/2019_03_Fiche-Whistleblowing-FR_dig-(2).pdf.aspx?lang=fr-BE) (consulté le 28 juin 2019).

<sup>4494</sup> Sur les exigences auxquelles doit répondre le contrat entre le responsable du traitement et le sous-traitant, voy. not. A. DELFORGE, « Les obligations générales du responsable du traitement et la place du sous-traitant » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 398-403.

<sup>4495</sup> Article 8, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte ; G29, Avis n° 1/2006, p. 18. Sur ces garanties, voy. aussi K. ROSIER, « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. *Whistleblowing* » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER et S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, p. 148 ; O. GOFFARD, *op. cit.*, p. 208.

<sup>4496</sup> G29, Avis n° 1/2006, pp. 15-16 ; CPVP, Avis n° 03/2007, p. 5, point 26 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 7 ; article 8, § 5, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

traitement mis en œuvre dans le cadre d'un dispositif de signalement doit « répondre à un objectif précis et être justifié au regard des missions et des activités de l'organisme »<sup>4497</sup>.

Lorsque le dispositif de signalement fonde sa licéité sur une obligation légale ou sur la poursuite d'une mission d'intérêt public, la finalité du traitement effectué dans le cadre de ce dispositif doit être définie précisément par le législateur<sup>4498</sup>. Lorsque le dispositif de signalement fonde sa licéité sur l'intérêt légitime du responsable du traitement, il appartient en revanche à ce dernier de définir la finalité du traitement.

Nous avons démontré que le *whistleblowing* se présentait aujourd'hui comme un nouvel outil de gouvernance. Mais encore faut-il savoir ce que cette notion recouvre. À côté des domaines couverts par le *SOX Act*<sup>4499</sup>, on peut se demander, compte tenu des problèmes qui occupent aujourd'hui la communauté internationale, si la lutte contre le réchauffement climatique, la protection de la santé publique et des consommateurs ainsi que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne relèvent pas du bon gouvernement d'entreprise et de la responsabilité soci(ét)ale d'entreprise<sup>4500</sup>. La Directive sur les lanceurs d'alerte lève une grande partie de ces incertitudes, récupérant dans son champ d'application la plupart de ces finalités au titre de l'exécution des politiques de l'Union européenne<sup>4501</sup>.

1206. *Quid* lorsque les faits dénoncés sont étrangers à la finalité pour laquelle le dispositif a été instauré ?

Le Groupe de l'article 29 précise que de tels faits peuvent être transmis aux organes compétents de l'organisation « si les intérêts vitaux de la personne concernée par ces données ou l'intégrité morale d'employés sont en jeu ». Des cas de harcèlement ou de discrimination au travail pourraient ressortir de la notion d'intégrité morale<sup>4502</sup>. Le CEPD confirme cette hypothèse, à tout le moins s'agissant des dispositifs d'alerte mis en place au sein des institutions de l'Union européenne<sup>4503</sup>.

Dans le cas d'un signalement externe, la Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit explicitement que l'autorité compétente « qui a reçu un signalement mais qui n'est pas compétente pour traiter la violation signalée transmette le signalement à l'autorité compétente, dans un délai raisonnable et de manière sécurisée, et que l'auteur de signalement soit informé, sans retard, de cette transmission »<sup>4504</sup>. Il en va de l'efficacité du dispositif d'alerte.

En ce sens, l'article 12 du règlement du 24 septembre 2017 de l'Autorité des services et marchés financiers précisant les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalements d'infractions attend de la FSMA qu'elle « veille à ce qu'un signalement d'infraction reçu par l'intermédiaire d'autres canaux que les canaux de communication spécifiques [...] soit rapidement transféré, sans aucune modification, aux membres du personnel spécialisés ».

---

<sup>4497</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 3.

<sup>4498</sup> Article 6, § 3, du RGPD.

<sup>4499</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 12.

<sup>4500</sup> Sur la RSE, voy. supra n°s 356 et s.

<sup>4501</sup> Article 2 et Annexe (Part I et II) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4502</sup> En ce sens, voy. G29, Avis n° 1/2006, p. 13.

<sup>4503</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 10, point 29.

<sup>4504</sup> Article 11, § 6, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

1207. En outre, le Groupe de l'article 29 estime que les faits signalés peuvent également être transmis « s'il existe, en vertu du droit national, une obligation légale de communiquer ces informations aux pouvoirs publics ou aux autorités de poursuites compétentes »<sup>4505</sup>. Il s'agit en réalité d'un nouveau traitement de données amplement justifié par l'obligation légale de communication.

À cet égard, nous avons annoncé que la Directive Police & Justice tient explicitement compte de l'hypothèse où un établissement financier collecte, dans le cadre de ses activités, des données à caractère personnel et les conserve, à des fins de détection ou de poursuites d'infractions pénales ou d'enquêtes en la matière, ne les transmettant aux autorités nationales compétentes que dans des cas spécifiques et conformément au droit des États membres<sup>4506</sup>. Dans une telle hypothèse, l'établissement financier demeure soumis au RGPD lorsqu'il communique, en vertu d'une obligation légale, des données à caractère personnel aux autorités de poursuites compétentes<sup>4507</sup>.

iv) La proportionnalité du traitement de données à caractère personnel

1208. Il importe encore que les données à caractère personnel traitées dans le cadre d'un dispositif d'alerte soient « adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées »<sup>4508</sup> et « exactes et, si nécessaire, tenues à jour »<sup>4509</sup>. Le RGPD précise que « toutes les mesures raisonnables doivent être prises pour que les données à caractère personnel qui sont inexactes, eu égard aux finalités pour lesquelles elles sont traitées, soient effacées ou rectifiées sans tarder »<sup>4510</sup>.

En particulier, la CPVP souligne que les données doivent rester limitées à la désignation de faits, ne pas contenir, en principe, de jugement de valeur ni d'appréciation subjective et doivent être mentionnées expressément en tant que telles si elles concernent des faits non prouvés<sup>4511</sup>. La CNIL précise que les données suivantes peuvent être collectées dans le cadre d'un dispositif d'alerte : « a) identité, fonctions et coordonnées de l'émetteur de l'alerte professionnelle ; b) identité, fonctions et coordonnées des personnes faisant l'objet d'une alerte ; c) identité, fonctions et coordonnées des personnes intervenant dans le recueil ou dans le traitement de l'alerte ; d) faits signalés ; e) éléments recueillis dans le cadre de la vérification des faits signalés ; f) comptes-rendus des opérations de vérification ; g) suites données à l'alerte »<sup>4512</sup>.

1209. Le principe de proportionnalité exige encore que les données à caractère personnel soient « conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles

---

<sup>4505</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 13.

<sup>4506</sup> Voy. *supra* n° 1167.

<sup>4507</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, et considérant n° 11 de la Directive Police & Justice.

<sup>4508</sup> Article 5, c), du RGPD.

<sup>4509</sup> Article 5, d), du RGPD.

<sup>4510</sup> Article 5, d), du RGPD.

<sup>4511</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, pp. 6 et 7. En ce sens, voy. aussi CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 5.

<sup>4512</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 5.

sont traitées »<sup>4513</sup>. Le délai de conservation peut varier en fonction de la nature de l'information traitée et de l'issue de la procédure<sup>4514</sup>.

En toute hypothèse, les données devraient être supprimées rapidement, et généralement dans un délai de deux mois à compter de l'aboutissement des opérations de vérification<sup>4515</sup> de la pertinence ou de la recevabilité des faits signalés<sup>4516</sup>, sauf « si une procédure judiciaire est engagée ou si des mesures disciplinaires sont prises contre la personne mise en cause ou le dénonciateur en cas de fausse déclaration ou de déclaration diffamatoire »<sup>4517</sup>. Dans ce cas, les données peuvent être conservées jusqu'au terme de la procédure et à l'expiration des délais de recours<sup>4518</sup>.

Ces délais de conservation ne portent pas préjudice à l'application des lois nationales en matière d'archivage. La Directive sur les lanceurs d'alerte fixe à ce sujet un certain nombre de grands principes<sup>4519</sup>.

En outre, il faut permettre que les données soient conservées plus longtemps « si le responsable du traitement en a l'obligation légale (par exemple, pour répondre à des obligations comptables, sociales ou fiscales) ou s'il souhaite se constituer une preuve en cas de contentieux et dans la limite du délai de prescription/forclusion applicable »<sup>4520</sup>.

En revanche, la Directive sur les lanceurs d'alerte précise que « [l]es données à caractère personnel qui ne sont manifestement pas pertinentes pour le traitement d'un signalement spécifique ne sont pas collectées ou, si elles le sont accidentellement, sont effacées sans retard injustifié »<sup>4521</sup>. Il s'ensuit que de telles données ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'un traitement ultérieur<sup>4522</sup>.

1210. En sus de ces exigences classiques, l'application du principe de proportionnalité au lancement d'alerte emporte le respect de trois exigences particulières. Il appartient au gestionnaire de signalements d'assurer le respect de ces exigences<sup>4523</sup>.

---

<sup>4513</sup> Article 5, e), du RGPD.

<sup>4514</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 10, point 27. Voy. aussi CEPD, Prior-check Opinion on the Whistleblowing Policy of the European Investment Bank (Case 2016-0381), 29 November 2017, p. 3.

<sup>4515</sup> À cet égard, rappelons que la Directive sur les lanceurs d'alerte oblige les entités privées et publiques ainsi que les autorités compétentes, non seulement à mettre en place des procédures de signalement, mais aussi à veiller au suivi diligent des signalements reçus (articles 9 et 11).

<sup>4516</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 13 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 15 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 7. Après s'être prononcé en faveur d'un délai de deux ans (CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, article 19), le CEPD s'est finalement aligné sur les recommandations du Groupe de l'article 29 en la matière (CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 10, point 29 ; CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 4, point 3.2).

<sup>4517</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 13.

<sup>4518</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 13 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 7.

<sup>4519</sup> Article 18 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4520</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 7.

<sup>4521</sup> Article 17, alinéa 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte. En ce sens, voy. aussi CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 6, point 14 et p. 10, point 27 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 15. Dans son projet de référentiel, la CNIL considère cependant que de telles données pourraient être conservées à la condition d'avoir été préalablement anonymisées à bref délai (Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 7).

<sup>4522</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 6, point 14 et p. 10, point 27 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 15.

<sup>4523</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6.

Premièrement, le système d'alerte doit apparaître comme le *complément*, et non le substitut, des canaux classiques de gouvernance (voie hiérarchique, auditeurs internes) et de gestion des conflits des travailleurs (représentants du personnel, service des ressources humaines, service de médiation), lesquels jouissent d'une procédure et d'organes spécifiques réglementés par la loi<sup>4524</sup>, tels que le dispositif anti-harcèlement de la loi sur le bien-être au travail<sup>4525</sup>. De telles considérations sont classiques en droit du *whistleblowing* indépendamment de toute exigence liées à la protection des données<sup>4526</sup>.

Deuxièmement, il y a lieu de définir strictement le champ d'application du dispositif d'alerte s'agissant tant des faits pouvant être dénoncés que des personnes pouvant dénoncer ou être dénoncées<sup>4527</sup>.

*Ratione materiae*, le dispositif d'alerte ne peut s'appliquer qu'aux « faits suffisamment graves » dont la dénonciation est requise par la loi ou la sauvegarde de l'intérêt public. Il ne s'agit pas nécessairement d'infractions à la loi. Des dysfonctionnements sérieux peuvent être visés. Une conduite qui porte gravement atteinte aux intérêts de l'Union européenne ou d'un État membre, ou aux obligations professionnelles et/ou déontologiques du personnel peut constituer un fait « grave »<sup>4528</sup>.

Comme nous l'avons vu, de plus en plus de lois imposent la mise en place de dispositifs de signalement. Il est loisible au responsable du traitement de mettre en place un seul et unique dispositif de signalement pour répondre à l'ensemble de ses obligations. Dans un tel cas, il convient toutefois de distinguer les différentes catégories de traitements dès lors que les exigences, en termes de délai de conservation notamment, peuvent varier en fonction du cadre légal applicable<sup>4529</sup>.

*Ratione personae*, il importe de limiter tant le nombre de personnes autorisées à signaler des irrégularités par le biais du dispositif d'alerte que le nombre de personnes susceptibles d'être mises en cause par un tel dispositif. À la différence du CEPD<sup>4530</sup> et de la CNIL<sup>4531</sup>, le Groupe

---

<sup>4524</sup> Voy. not., G29, Avis n° 1/2006, p. 6 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 6, point 10 ; CEPD, Prior-check Opinion on the Whistleblowing Policy of the European Investment Bank, précité, p. 2 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 10.

<sup>4525</sup> Sur le dispositif de signalement mis en place dans le cadre de la loi bien-être, voy. *supra* n°s 789 et s.

<sup>4526</sup> Sur le caractère complémentaire du *whistleblowing*, voy. *supra* n° 128.

<sup>4527</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6 ; CPVP, Avis n° 03/2007, pp. 2 et 3 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 10.

<sup>4528</sup> En ce sens, voy. not. CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, précité, article 3.

<sup>4529</sup> En ce sens, voy. not. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 8.

<sup>4530</sup> Dans ses lignes directrices, le CEPD mentionne en effet que « les parties extérieures qui concluent un contrat avec les institutions de l'UE ou qui prennent contact avec celles-ci (p. ex. consultants, contractants, chercheurs, etc.) doivent être informées de la possibilité de signaler les suspicions de fraude, de corruption ou d'autres manquements et irrégularités graves » (CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 4, point 4). Ce prescrit est également repris dans la décision du CEPD relative au dispositif d'alerte interne qu'il a lui-même mis en place au sein de son organisation (CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, précité, article 17).

<sup>4531</sup> Pour rappel, la CNIL est de surcroît venue actualiser l'autorisation unique n° AU-004 qui encadre les dispositifs d'alertes professionnelles de façon à tenir compte des dispositions pertinentes de la Loi Sapin II. Il est désormais expressément prévu que le dispositif d'alerte professionnelle s'applique aux membres du personnel « ou des collaborateurs extérieurs et occasionnels » (CNIL, Délibération n° 2017-191 du 22 juin 2017 portant modification de la délibération n° 2005-305 du 8 décembre 2005 portant autorisation unique de traitements

de l'article 29<sup>4532</sup> et la CPVP<sup>4533</sup> estiment que seules des personnes qui *font partie de l'organisation* peuvent dénoncer ou faire l'objet d'une dénonciation. De leur point de vue, il est exclu que des anciens travailleurs, des stagiaires, des fournisseurs ou des clients soient concernés par un dispositif d'alerte. Il n'empêche que la Directive sur les lanceurs d'alerte entend largement la notion de lanceur d'alerte, et l'étend précisément à ces catégories de personnes qui sont connectées, d'une façon ou d'une autre, à l'organisation et disposent, de ce fait, d'un accès privilégié à des informations susceptibles de mettre en jeu l'intérêt public<sup>4534</sup>. Le dispositif d'alerte devra donc nécessairement être ouvert à ces catégories de personnes pour ce qui est des violations au droit de l'Union qui tombent sous le coup de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

Troisièmement, les instances européennes, en particulier la Cour européenne des droits de l'homme, accordent un certain poids au respect d'une procédure échelonnée eu égard au devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est astreint le lanceur d'alerte<sup>4535</sup>. Sauf circonstances exceptionnelles, le lanceur d'alerte devrait idéalement faire part de ses préoccupations en interne, au sein de son entreprise ou de son administration, avant de les signaler en externe aux autorités<sup>4536</sup>. La divulgation au public ne devrait « être envisagée qu'en dernier ressort, en cas d'impossibilité manifeste d'agir autrement »<sup>4537</sup>.

Un tel séquençage est susceptible de participer au respect de la protection des données et de la vie privée en ce qu'il permet de réaliser une exigence avancée par les autorités de contrôle, à savoir qu'il faut traiter l'alerte au plus près des personnes concernées et de la façon la plus discrète possible. Il permet, par ailleurs, de mettre fin, rapidement et efficacement, à la menace dénoncée pour l'intérêt public et contribue également à la prévention des atteintes injustifiées à la réputation qui pourraient résulter d'une révélation publique<sup>4538</sup>.

Le Groupe de l'article 29 encourage, dans le même ordre d'idée, la gestion interne du dispositif d'alerte. Sauf exception, les personnes les plus proches de la source du problème sont, en effet, les plus à même de solutionner rapidement et efficacement le problème dénoncé. En particulier, le Groupe de l'article 29 estime que les groupes multinationaux devraient traiter, en règle générale, « les signalements au niveau local, c'est-à-dire dans un pays de l'UE, plutôt que de partager automatiquement toutes ces informations avec d'autres sociétés du groupe »<sup>4539</sup>.

---

automatisés de données à caractère personnel mis en œuvre dans le cadre de dispositifs d'alerte professionnelle (AU-004), J.O.R.F., 25 juillet 2017).

<sup>4532</sup> G29, Avis n° 1/2006, pp. 10-11.

<sup>4533</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6.

<sup>4534</sup> Article 4 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4535</sup> Pour une illustration, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, §§ 73-76 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 48.

<sup>4536</sup> Rappelons si besoin est que la Directive sur les lanceurs d'alerte est venue assouplir ce principe, considérant que le lanceur d'alerte est libre de choisir la voie de signalement la plus appropriée, compte tenu des circonstances de l'espèce, même si la voie interne paraît *in abstracto* la plus appropriée (considérant n° 33 de la directive précitée).

<sup>4537</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 65 ; Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 73.

<sup>4538</sup> En ce sens, voy. not. les considérants n°s 33 et 47 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4539</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 18.

v) L'intégrité et la confidentialité du traitement de données à caractère personnel

1211. Enfin, le responsable du traitement et le sous-traitant sont tenus, en application du RGPD, de traiter les données à caractère personnel de façon à en garantir une sécurité appropriée « à l'aide de mesures techniques ou organisationnelles appropriées »<sup>4540</sup>.

En l'état actuel du droit, on peut déjà retenir que les mesures suivantes sont « appropriées », sans néanmoins être suffisantes<sup>4541</sup> :

- la mise en place d'une politique stricte de contrôle des accès (limitation des personnes pouvant accéder aux données, authentification fiable et journalisation des accès : fichiers de *logs*)<sup>4542</sup> ; il importe que n'accèdent aux données à caractère personnel dans le cadre d'un dispositif d'alerte que les personnes spécialement habilitées au titre de leurs missions ou de leurs fonctions<sup>4543</sup> ;
- la pseudonymisation et le chiffrement des données à caractère personnel<sup>4544</sup> ;
- des moyens permettant d'interdire de communiquer l'identité du dénonciateur ou des éléments qui peuvent permettre son identification sans son accord, au moins pendant la durée de l'enquête par le gestionnaire de plainte, sauf si le signalement s'avère injustifié ou manifestement faux<sup>4545</sup> ;
- des moyens permettant de garantir la confidentialité des parties intervenantes dans les documents susceptibles d'être communiqués, en particulier les éventuels rapports d'évaluation du système d'alerte à destination des collaborateurs internes<sup>4546</sup> ou d'organes externes (par exemple, le Parlement)<sup>4547</sup>, les procès-verbaux du conseil d'administration<sup>4548</sup>, et les informations qui seront transmises au lanceur d'alerte dans

---

<sup>4540</sup> Article 5, § 1<sup>er</sup>, f), du RGPD. Sur le principe d'intégrité et de confidentialité, voy. not. F. DUMORTIER, « Cybersécurité, vie privée, imputabilité, journalisation et *log files* », *D.C.C.R.*, 2019, n° 1, pp. 204-207.

<sup>4541</sup> Pour une liste détaillée des mesures de sécurité qui doivent être prises par le responsable de traitement dans le cadre d'un dispositif de signalement, voy. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 11. Voy. aussi le *Guide de la sécurité des données personnelles* (édition 2018) confectionné par la CNIL et disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 4 décembre 2019).

<sup>4542</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 8.

<sup>4543</sup> Voy. not. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 8 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 6. Il peut s'agir, par exemple, des personnes spécialement chargées de la gestion des alertes au sein de l'organisme sachant que la réception et le traitement des données peuvent être, le cas échéant, confiés à des personnes distinctes au sein de l'entreprise. Il peut s'agir aussi du référent ou du prestataire de service chargé de recueillir et de traiter les alertes.

<sup>4544</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 12.

<sup>4545</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 5 ; G29, Avis n° 1/2006, p. 16 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 11 ; CPVP, Avis n° 35/2011 du 21 décembre 2011 ayant pour objet la mention de l'identité d'un donneur d'alerte dans une communication interne via e-mail ainsi que dans le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration (CO-A-2011-045), p. 4, point 14.

<sup>4546</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 9 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 14.

<sup>4547</sup> CPVP, Avis n° 03/2007, p. 7, point 49. À ce propos, notons que l'article 27 de la Directive sur les lanceurs d'alerte prévoit une procédure de rapportage à destination de la Commission européenne en vue de veiller à l'efficacité du dispositif de protection des lanceurs d'alerte mis en place par la directive.

<sup>4548</sup> CPVP, Avis n° 35/2011, précité, p. 4, point 14. En l'occurrence, étaient visés les procès-verbaux de l'administration flamande. C'est pourquoi la CPVP a également fondé son argumentation sur l'article 9 du décret du 26 mars 2004 relatif à la publicité de l'administration.

le cadre de l'exercice du droit de retour d'informations<sup>4549</sup>, désormais explicitement reconnu par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>4550</sup>;

- la conclusion d'un contrat de conformité, en cas d'externalisation du dispositif d'alerte interne, entre le responsable du traitement et le fournisseur de services, par lequel ce dernier s'engage au respect des principes relatifs à la protection des données, et en particulier des obligations de confidentialité et de sécurité<sup>4551</sup>.

1212. Parmi toutes ces mesures, la confidentialité de l'identité du lanceur d'alerte, de la personne mise en cause et du signalement constitue une garantie majeure au sein du système de protection élaboré tant par les autorités européennes de protection des données<sup>4552</sup> que par le législateur européen<sup>4553</sup>. En particulier, il apparaît que le système d'alerte ne saurait être efficace, compte tenu des risques de représailles qui pèsent sur le lanceur d'alerte, si ce dernier craignait de voir révélés à des tiers son identité ainsi que le contenu de son signalement.

Concrètement, il découle de la Directive sur les lanceurs d'alerte et des lignes directrices des autorités de contrôle en la matière que le dispositif d'alerte doit prévoir une interdiction de divulguer l'identité du dénonciateur ou des éléments qui peuvent permettre son identification sans son accord pendant toute la durée du traitement de la dénonciation<sup>4554</sup>. L'identité du dénonciateur peut cependant être révélée si les investigations ne peuvent être poursuivies sans révéler l'identité du dénonciateur, par exemple s'il représente un témoin clé en justice<sup>4555</sup> ou en cas de dénonciation injustifiée ou abusive en vue de sauvegarder les droits de la défense de la personne concernée<sup>4556</sup>. Ces divulgations doivent, dans tous les cas, être accompagnées de mesures de sauvegarde appropriées en vertu des règles de l'Union et des règles nationales applicables. En particulier, il y a lieu d'informer les auteurs de signalement « avant que leur identité ne soit divulguée, à moins qu'une telle information ne risque de compromettre les enquêtes ou les procédures judiciaires concernées. Lorsqu'elle informe les auteurs de signalement, l'autorité compétente leur adresse une explication écrite des motifs de la divulgation des données confidentielles concernées »<sup>4557</sup>.

1213. Enfin, les autorités de contrôle rappellent que les données relatives au signalement, comme toute donnée à caractère personnel, ne peuvent être transférées vers un autre pays de l'Union européenne que dans le respect des dispositions régissant la protection des données, et spécialement des obligations de sécurité et de confidentialité<sup>4558</sup>. Un tel transfert doit être nécessaire aux besoins de l'enquête et résulter de l'organisation du groupe, eu égard à la nature

---

<sup>4549</sup> CPVP, Avis n° 03/2007, pp. 6-7.

<sup>4550</sup> Articles 9, § 1<sup>er</sup>, c) et 11, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4551</sup> En ce sens, voy. not. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 6.

<sup>4552</sup> Voy. not. G29, Avis n° 1/2006, pp. 12 et 15. Voy. aussi I. CHATELIER, « Chapitre 2 - La protection des droits de la personne concernée dans les services financiers » in *Enjeux européens et mondiaux de la protection des données personnelles* (A. GROSJEAN, dir.), Bruxelles, Larcier, 2015, p. 347.

<sup>4553</sup> L'article 16 de la Directive sur les lanceurs d'alerte instaure par exemple un devoir de confidentialité à charge des membres du personnel autorisés compétents pour recevoir des signalements ou pour en assurer le suivi. Voy. aussi les articles 9, § 1<sup>er</sup>, a), 12, § 1<sup>er</sup>, a) et 13, d) ainsi que les considérants n°s 73, 77, 82 et 89 de la directive précitée.

<sup>4554</sup> Article 16, § 1<sup>er</sup>, de la Directive sur les lanceurs d'alerte; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 5.

<sup>4555</sup> CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, article 8.

<sup>4556</sup> Article 16, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4557</sup> Article 16, § 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4558</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 18.



et à la gravité des faits<sup>4559</sup>. Les dispositions régissant les flux transfrontières sont, de surcroît, d'application lorsque les données sont transférées vers un pays tiers hors Union européenne<sup>4560</sup>.

Ces garanties sont particulièrement importantes au regard de notre hypothèse de recherche dès l'instant où les données collectées par l'intermédiaire d'un dispositif de *whistleblowing* sont susceptibles d'être transférées, dans les grandes groupes multinationaux, vers le siège social de l'entreprise situé aux États-Unis, dans un état où la fiscalité est très faible, comme le Delaware, ou au Royaume-Uni au sein de la Cité de Londres<sup>4561</sup>. Outre la volonté d'externaliser et de centraliser la gestion des alertes, il pourrait sembler approprié aux yeux des entités soumises à la Directive sur les lanceurs d'alerte de confier la gestion des alertes à des personnes qui partagent déjà une tradition de l'alerte. Il n'empêche que l'affaire Snowden a révélé combien le décalage entre les États-Unis et l'Europe était grand en termes de protection des données<sup>4562</sup>. Membre jusqu'à il y a peu de l'Union européenne, le Royaume-Uni n'en a, quant à lui, pas moins conservé une tradition juridique propre qui a vu naître, comme nous l'avons étudié, l'institution du *Qui Tam* étroitement liée au *whistleblowing* américain.

*c) Les droits de la personne concernée par un traitement de données à caractère personnel*

1214. Les parties intervenantes, à savoir le lanceur d'alerte, la personne mise en cause et les tiers éventuels – tels que les « facilitateurs » au sens de la Directive sur les lanceurs d'alerte – jouissent, en règle, des « droits de la personne concernée » prévus au Chapitre III du RGPD (i). À ce propos, rappelons que le droit à la protection des données n'est reconnu qu'aux personnes physiques. Ainsi, si l'entreprise ou l'institution ébranlée par un signalement peut subir un préjudice, notamment en cas de rupture de la confidentialité, c'est à d'autres ressources juridiques, telles que le droit de la responsabilité mais aussi désormais le droit de la dénonciation<sup>4563</sup>, qu'elle devra faire appel.

Comme à l'époque de la Directive « vie privée », des dérogations aux droits de la personne concernée demeurent permises (ii). De telles dérogations sont notamment prévues en faveur des autorités publiques (autorités judiciaires et autorités administratives).

---

<sup>4559</sup> CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 14.

<sup>4560</sup> G29, Avis n° 1/2006, pp. 15-16 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 8 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 7. Voy. le Chapitre V « Transferts de données à caractère personnel vers des pays tiers ou à des organisations internationales » du RGPD.

<sup>4561</sup> Sur la notion de « paradis fiscal », voy. *supra* n° 305.

<sup>4562</sup> Il faut cependant souligner que la Commission européenne a conclu, suite aux révélations du lanceur d'alerte Edward Snowden et au recours de Maximilian Schrems, un nouvel accord avec les États-Unis, le « *Privacy Shield* », dans le but de garantir le respect de règles de protection substantiellement équivalentes à la protection européenne des données. Sur le régime des flux transfrontières et le *Privacy Shield*, voy. not. C. DE TERWANGNE & C. GAYREL, « Flux transfrontières de données et exigence de protection adéquate à l'épreuve de la surveillance de masse. Les impacts de l'arrêt Schrems », *Cah. dr. europ.*, 2017, n° 1, pp. 35- 81.

<sup>4563</sup> De fait, la Directive sur les lanceurs d'alerte protège contre les représailles les entités juridiques appartenant aux auteurs de signalement ou pour lesquelles ils travaillent, ou encore avec lesquelles ils sont en lien dans un contexte professionnel (articles 19 et 4 de la directive précitée).

i) La portée des droits de la personne concernée

1215. Les droits de la personne concernée comprennent le droit d'information, le droit d'accès, le droit d'opposition, le droit de rectification et le droit d'effacement<sup>4564</sup>.

L'effectivité de ces droits repose en amont sur une information individuelle des personnes concernées. Le *droit d'information* occupe donc une place particulière parmi les droits conférés à la personne concernée. Il peut, par ailleurs, être utile de spécifier le délai dans lequel une réaction doit être attendue quant à l'exercice de ces droits<sup>4565</sup>.

Il ressort tant des lignes directrices des autorités de contrôle que de la Directive sur les lanceurs d'alerte que des informations claires et facilement accessibles doivent être mises à la disposition de toute personne, et en particulier des personnes susceptibles d'agir à un moment donné en qualité de lanceur d'alerte, de personne concernée ou de « facilitateur » au sens de la directive précitée<sup>4566</sup>. Ces informations peuvent être publiées, en cas de signalement externe, sur le site Internet des autorités compétentes<sup>4567</sup>.

Les informations suivantes doivent au moins être fournies :

- la procédure d'introduction et de traitement des signalements et, le cas échéant, l'existence de plusieurs canaux de signalement en fonction du type d'irrégularité dénoncée ;
- le caractère facultatif et complémentaire du dispositif d'alerte ;
- les conséquences de signalements justifiés (protection du lanceur d'alerte de bonne foi) et injustifiés (sanction pénale en cas de dénonciation calomnieuse) ;
- le régime de confidentialité applicable aux signalements, et en particulier les informations relatives au traitement des données à caractère personnel<sup>4568</sup>.

1216. La personne mise en cause, largement oubliée dans les textes américains, fait l'objet d'une attention particulière de la part des autorités européennes de protection des données<sup>4569</sup>.

---

<sup>4564</sup> Sur les droits conférés à la personne concernée par le RGPD, voy. not. T. TOMBAL, « Les droits de la personne concernée dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 407-558.

<sup>4565</sup> CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 4, point 3.2.

<sup>4566</sup> En ce sens, voy. not. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 8.

<sup>4567</sup> Article 13 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4568</sup> En ce sens, voy. not. article 13 de la Directive sur les lanceurs d'alerte ; G29, Avis n° 1/2006, pp. 13-14 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 7 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 8 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 13 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 9. Voy. aussi CEPD, Prior-check Opinion on the Whistleblowing Policy of the European Investment Bank, précité, p. 2.

<sup>4569</sup> La Directive sur les lanceurs d'alerte lui consacre, dans le même esprit, une disposition expresse. L'article 22 de la directive veille ainsi à ce que la personne concernée jouisse pleinement, conformément à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, « du droit à un recours effectif et à un procès équitable, ainsi que de la présomption d'innocence et des droits de la défense, y compris le droit d'être entendues et le droit d'accéder à leur dossier ».

Les dispositifs d'alerte professionnelle lui font clairement « courir un risque très grave de stigmatisation et de victimisation [...] au sein de son organisation »<sup>4570</sup>.

La personne mise en cause dispose, à l'instar du lanceur d'alerte, d'un droit d'information spécifique. Mais elle doit, en outre, être informée le plus rapidement possible, et ce en principe dès l'enregistrement, informatisé ou non, de données la concernant de: « [1] l'entité responsable du mécanisme de dénonciation, [2] les faits dont il est accusé, [3] les directions ou services qui pourraient recevoir le signalement au sein de sa société ou d'autres entités ou sociétés du groupe dont sa société fait partie, et [4] de la manière d'exercer ses droits d'accès et de rectification »<sup>4571</sup>.

1217. Dans la mesure où elles sont « nécessaires pour garantir un traitement équitable et transparent », les informations complémentaires suivantes doivent de surcroît être transmises auprès tant du lanceur d'alerte que de la personne concernée :

- les durées possibles de conservation des données et les critères utilisés pour déterminer cette durée ;
- la portée des droits de la « personne concernée » et leurs modalités d'exercice ainsi que l'instance auprès de laquelle ces droits peuvent être exercés ;
- le droit d'introduire une réclamation auprès d'une autorité de contrôle<sup>4572</sup>.

L'exigence de confidentialité qui entoure l'identité du dénonciateur devrait par contre faire obstacle à ce que la personne mise en cause reçoive, conformément à l'article 14, paragraphe 2, f), du RGPD « la source d'où proviennent les données à caractère personnel »<sup>4573</sup>.

1218. S'il s'avère que l'information de la personne mise en cause risque de compromettre la réalisation de l'enquête ou la collecte de preuves, elle peut cependant être différée aussi longtemps que ce risque existe, conformément à l'article 14, paragraphe 5, b), du RGPD<sup>4574</sup>. La décision de suspension, comme toute restriction aux droits de la personne concernée, doit être prise au cas par cas et être suffisamment documentée<sup>4575</sup>.

---

<sup>4570</sup> G29, Avis n° 1/2006, pp. 7 et 14. Voy. aussi CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 5, point 3.4.

<sup>4571</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 14. Voy. aussi CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 15 ; CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 7 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 9.

<sup>4572</sup> Articles 13, § 2, et 14, § 2, du RGPD. Si le RGPD utilise le conditionnel, il ressort effectivement des orientations du Groupe de l'article 29, de la CNIL, de la CPVP et du CEPD que ces informations complémentaires apparaissent obligatoires dans le cadre d'un dispositif d'alerte.

<sup>4573</sup> Vu la formulation de l'article 14, § 5, d), du RGPD, il apparaissait utile d'ériger l'obligation de confidentialité du gestionnaire de signalements en obligation légale. Selon cette disposition, il faut en effet que « les données à caractère personnel doivent rester confidentielles en vertu d'une obligation de secret professionnel réglementée par le droit de l'Union ou le droit des États membre, y compris une obligation légale de secret professionnel » pour que l'information ne soit pas requise. L'article 16 de la Directive sur les lanceurs d'alerte érige une telle obligation de confidentialité.

<sup>4574</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 14. Voy. aussi CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, précité, article 14 ; CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 15.

<sup>4575</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 8, point 20. Voy. aussi CEPD, Prior-check Opinion on the Whistleblowing Policy of the European Investment Bank, précité, p. 3

Reste que nous nous demandons, à l'instar de Fanny Coton et Jean-François Henrotte, si la suspension de l'information de la personne mise en cause ne constitue pas la règle, plutôt que l'exception, dans le cadre d'un dispositif d'alerte interne<sup>4576</sup>. La décision de suspension devrait être prise après consultation du délégué à la protection des données si une telle personne a été désignée. Une telle exigence peut poser problème dans l'hypothèse où les fonctions de *Whistleblower Officer* et de *Data Protection Officer* sont exercées par la même personne<sup>4577</sup>. Une telle hypothèse fait effectivement naître un conflit d'intérêts dans la mesure où le *Whistleblower Officer* aurait intérêt, pour les besoins de la vérification du signalement, à suspendre l'obligation d'information tandis que le *Data Protection Officer* aurait intérêt à donner la préférence au droit d'information de la personne concernée.

1219. Enfin, il y a lieu de faire remarquer que la CPVP a également tiré, de la protection des données, le droit du lanceur d'alerte de *savoir ce qu'il advient* de son signalement ainsi que les suites qui y sont données<sup>4578</sup>. La reconnaissance d'un tel droit tend à éviter, selon l'autorité belge, « que l'auteur de la dénonciation n'ait le sentiment (subjectif) que celle-ci n'est pas prise au sérieux et que pour cette raison, il transgresse intentionnellement la confidentialité de sa propre dénonciation, ce qui aura pour conséquence de violer la vie privée des personnes dénoncées et des tiers éventuels »<sup>4579</sup>. Déçu du traitement apporté au signalement, le lanceur d'alerte pourrait, en effet, être tenté de le porter en dehors de l'organisation, et notamment dans les médias.

Pour les mêmes raisons, la Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît explicitement en faveur de l'auteur de signalement le droit de bénéficier d'un « retour d'informations » quant au signalement effectué, et ce dans un délai raisonnable n'excédant pas trois mois, ou, en cas de signalement externe, six mois dans des cas dûment justifiés<sup>4580</sup>.

1220. Le *droit d'accès*, préalable essentiel au droit de rectification, n'est pas non plus un droit absolu. L'exercice de ce droit est tributaire de l'état d'avancement de l'enquête, de la nature des informations demandées et du statut du demandeur (lanceur d'alerte, personne visée par le signalement, tiers impliqué)<sup>4581</sup>. L'organisation sollicitée doit évaluer au cas par cas chaque demande et documenter sa réponse.

---

<sup>4576</sup> F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, p. 78.

<sup>4577</sup> Précisons que la Directive sur les lanceurs d'alerte autorise cette double casquette dans les petites entités (considérant n° 56).

<sup>4578</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6. Comme nous l'avons vu, la Directive sur les lanceurs d'alerte reconnaît que le lanceur d'alerte a le droit d'obtenir un retour d'informations quant au signalement effectué que celui-ci ait eu lieu en interne ou en externe (considérants n°s 57, 58, 63 et 66 et articles 9 et 11 de la Directive sur les lanceurs d'alerte). Préconisaient déjà la reconnaissance d'un droit de suivi en faveur du lanceur d'alerte la Résolution du Parlement européen sur les mesures légitimes visant à protéger les lanceurs d'alerte qui divulguent, au nom de l'intérêt public, des informations confidentielles d'entreprises et d'organismes publics (2016/2224(INI)), P8\_TA(2017)0402, 24 octobre 2017, § 32. En doctrine, voy. aussi not. T. DEVINE & T. F. MAASSARANI, *The Corporate Whistleblower's Survival Guide: a handbook for committing the truth*, publié avec l'association Government Accountability Project, San Fransisco, Berrett-Koehler Publishers, p. 202.

<sup>4579</sup> CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 6.

<sup>4580</sup> Articles 9, § 1<sup>er</sup>, f) et 11, § 2, d), de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4581</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 9. Voy. aussi CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 5.

Le droit d'accès ne permet pas d'accéder aux données personnelles d'autrui, sauf si celui-ci a donné son accord exprès<sup>4582</sup>. Partant, le lanceur d'alerte ne peut pas accéder aux données à caractère personnel de la personne mise en cause ni des tiers, sauf si ces personnes ont donné leur accord<sup>4583</sup>. À l'inverse, la personne mise en cause ne peut pas connaître l'identité du dénonciateur ou celle des tiers, ni leurs données à caractère personnel, sauf si ces personnes ont donné leur accord<sup>4584</sup>. La confidentialité constitue effectivement une garantie majeure dans le domaine du lancement d'alerte.

Ces restrictions trouvent déjà, dans le secteur public, un pendant dans l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup>, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration qui permet à l'autorité administrative fédérale de rejeter la demande de consultation, d'explication ou de communication sous forme de copie d'un document administratif si elle a constaté que l'intérêt de la publicité ne l'emporte pas sur la protection du secret de l'identité de la personne qui a communiqué le document ou l'information à l'autorité administrative à titre confidentiel pour dénoncer un fait punissable ou supposé tel<sup>4585</sup>. La doctrine enseigne que cette hypothèse vise le cas de la dénonciation et est applicable dans le domaine fiscal. Le fonctionnaire fiscal qui reçoit une telle demande pourrait confirmer que l'enquête fait suite à une dénonciation sans donner l'identité du dénonciateur ni le contenu de la dénonciation<sup>4586</sup>.

Le verrou de la confidentialité doit cependant pouvoir sauter en cas de fausses déclarations, qu'elles proviennent du lanceur d'alerte, de la personne mise en cause ou de tiers<sup>4587</sup>. Il s'ensuit que la technologie utilisée par l'entreprise ou l'administration (logiciel, plateforme, etc.) devrait toujours permettre, même en cas de cryptage, de remonter à l'auteur du signalement. Ici aussi, la levée de l'interdiction devrait être prise après consultation du délégué à la protection des données si une telle personne a été désignée<sup>4588</sup>. La même difficulté que celle soulevée plus haut à l'égard de la suspension du droit d'information se pose dans le cas où les fonctions de *Whistleblower Officer* et de *Data Protection Officer* sont exercées par la même personne.

1221. Lorsque le traitement de données repose sur l'exécution d'une obligation légale, comme cela sera de plus en plus fréquent dans le cas qui nous occupe, la personne concernée ne peut pas s'opposer au traitement de ses données personnelles. En revanche, lorsque le traitement de données est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou aux fins des intérêts légitimes poursuivis par le responsable du traitement, l'article 21, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD énonce que la personne concernée, en l'occurrence la personne mise en cause, a le *droit de*

---

<sup>4582</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 10.

<sup>4583</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 9. Voy. aussi CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 5.

<sup>4584</sup> Voy. not. G29, Avis n° 1/2006, p. 15 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, pp. 6-7 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 10.

<sup>4585</sup> Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, *M.B.*, 30 juin 1994.

<sup>4586</sup> Sur l'exception de dénonciation en droit fiscal, voy. spéc. T. AFSCHRIFT & M. DAUBE, « L'accès aux documents de l'administration fiscale fédérale », *R.G.C.F.*, 2008, n° 4, pp. 293-294 ; R. ROSOUX, « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, p. 138.

<sup>4587</sup> CEPD, Opinion on a notification for Prior Checking regarding the European Ombudsman's Whistleblowing Procedure, précité, p. 5. Voy. aussi l'article 16, § 2, de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui prévoit la levée de la confidentialité de l'identité du lanceur d'alerte en vue de sauvegarder les droits de la défense de la personne concernée.

<sup>4588</sup> CEPD, Decision on internal rules concerning whistleblowing, 14 December 2015, article 8. Voy. à cet égard l'article 38, § 1<sup>er</sup>, du RGPD.

*s'opposer* à tout moment, pour des raisons tenant à sa situation particulière, au traitement des données à caractère personnel la concernant<sup>4589</sup>.

À la différence de l'article 14 de la Directive « vie privée », l'article 21, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD permet néanmoins au responsable du traitement de continuer de traiter les données s'il « prouve qu'il existe des motifs légitimes et impérieux pour le traitement qui prévalent sur les intérêts et les droits et libertés de la personne concernée, *ou pour la constatation, l'exercice ou la défense de droits en justice* » (nous soulignons). Une telle justification pourra vraisemblablement être invoquée par le responsable du traitement dans le cadre d'une procédure de signalement, réduisant considérablement de la sorte la portée du droit d'opposition de la personne concernée.

1222. Enfin, la personne concernée dispose du droit à l'effacement, plus connu sous l'expression « droit à l'oubli », et du droit de rectification.

Le droit à l'effacement permet à la personne concernée de demander au responsable du traitement d'effacer les données à caractère personnel la concernant<sup>4590</sup>. La personne mise en cause n'est pas seule à souhaiter exercer ce droit. Pensons en effet à la surmédiation dont pâtissent Antoine Deltour et Raphaël Hallet, les deux lanceurs d'alerte de l'affaire *LuxLeaks*, et aux difficultés consécutives qu'ils rencontrent dans leur vie privée et professionnelle.

Les personnes concernées ont du reste le droit de rectifier leurs données, lorsque le traitement de celles-ci dans le cadre du dispositif de signalement n'est pas conforme aux dispositions du RGPD, en raison notamment de la nature incomplète ou inexacte des données<sup>4591</sup>. Dans le cas qui nous occupe, il est évident que ce droit ne pourrait être détourné par la personne mise en cause pour procéder, en dehors de la procédure de lancement d'alerte, à la modification du signalement à son encontre. Cela vaut également pour l'auteur du signalement<sup>4592</sup>.

## ii) La limitation des droits du lanceur d'alerte et des autres personnes concernées

1223. Dans la mesure où le droit à la protection des données à caractère personnel est étroitement lié au droit à la vie privée, tel que consacré à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les limitations susceptibles d'être légitimement apportées à ce droit correspondent à celles tolérées dans le cadre de l'article 8 de la CEDH. Ce

---

<sup>4589</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 10.

<sup>4590</sup> Sur le « droit à l'oubli », voy. not. T. TOMBAL, « Les droits de la personne concernée dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 450-479 ; D. DECHENAUD (dir.), *Le droit à l'oubli numérique. Données nominatives – approche comparée*, Bruxelles, Larcier, 2015 ; E. CRUYSMANS, « La réputation en ligne : droit de réponse, droit de rectification et droit à l'oubli » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 389-417.

<sup>4591</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 15.

<sup>4592</sup> Une telle règle est explicitement reconnue sous l'angle de la Directive Police & Justice (considérant n° 47 de la directive précitée). En revanche, l'article 18, § 4, alinéa 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte précise que l'auteur de signalement doit avoir « la possibilité de vérifier, de rectifier et d'approuver le procès-verbal de la rencontre par l'apposition de sa signature », ce qui correspond à la pratique actuelle.

principe fondamental, gage de cohérence entre la protection conférée par le Conseil de l'Europe et celle conférée par l'Union européenne, est traduit à l'article 23 du RGPD <sup>4593</sup>.

À côté des limitations spécifiques à l'un ou l'autre droit prévues directement dans les dispositions mêmes du RGPD qui consacrent ces droits, l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD prévoit, de façon transversale, que le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement ou le sous-traitant est soumis peuvent, par la voie de mesures législatives, limiter la portée des droits de la personne concernée « lorsqu'une telle limitation respecte l'essence des libertés et droits fondamentaux et qu'elle constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir » un objectif important d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre<sup>4594</sup>.

L'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, du RGPD vient doublement élargir la possibilité de restreindre les droits reconnus à la personne concernée par rapport à la Directive « vie privée »: d'une part, en allongeant la liste des objectifs importants jugés d'intérêt public général, d'autre part, en faisant de cette liste une liste non exhaustive.

1224. Le Groupe de l'article 29 estime, à l'aune de l'article 13 de la Directive « vie privée », que l'exercice des droits de la personne mise en cause peut être restreint afin d'assurer la protection des droits et des libertés d'autres personnes impliquées dans le système d'alerte. L'hypothèse est reprise dans le RGPD à l'article 23, § 1<sup>er</sup>, point i). La Directive sur les lanceurs d'alerte précise à ce propos que la protection effective de la confidentialité de l'identité des auteurs de signalement doit être considérée comme nécessaire à la protection des droits et libertés d'autrui<sup>4595</sup>.

Parmi les objectifs définis par le Règlement, les objectifs suivants sont également susceptibles de justifier une limitation des droits de la personne concernée dans le cadre de la mise en œuvre d'un dispositif de *whistleblowing* :

- la prévention et la détection d'infractions pénales, ainsi que les enquêtes et les poursuites en la matière ou l'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre les menaces pour la sécurité publique et la prévention de telles menaces (d);
- la prévention et la détection de manquements à la déontologie des professions réglementées, ainsi que les enquêtes et les poursuites en la matière (g);
- une mission de contrôle, d'inspection ou de réglementation liée, même occasionnellement, à l'exercice de l'autorité publique (h);
- d'autres objectifs importants d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre, notamment un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État

---

<sup>4593</sup> Si besoin est, mentionnons que nous avons déjà évoqué l'article 23 du RGPD dans la deuxième partie de l'étude lorsque nous avons examiné les implications de la directive « secret d'affaires » sur le phénomène des lanceurs d'alerte. Voy. *supra* n° 694.

<sup>4594</sup> Notons que le CEPD a élaboré des lignes directrices en vue de faciliter l'évaluation de la proportionnalité des mesures qui limitent les droits de la personne concernée. Voy. EDPS, *Assessing the proportionality of measures that limit the fundamental rights to privacy and to the protection of personal data*, 19 décembre 2019, disponible sur <https://edps.europa.eu>

<sup>4595</sup> Considérant n° 84 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

membre, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, de la santé publique et de la sécurité sociale (e).

Toute restriction aux droits de la personne concernée doit encore être prévue par le droit de l'Union européenne ou par le droit national conformément au principe de légalité.

1225. En guise d'illustration, revenons sur les dispositifs de *whistleblowing* mis en place par l'Autorité des services et marchés financiers et la Banque nationale de Belgique en vue de permettre le signalement des infractions aux règles dont elles contrôlent le respect.

Dans l'accomplissement de leurs missions, la BNB et la FSMA sont amenées à traiter des données à caractère personnel. Pour permettre à ces autorités d'exercer efficacement leurs missions d'intérêt public, il importe de prévoir, dans certaines circonstances, des limitations aux droits de la personne concernée<sup>4596</sup>.

La BNB et la FSMA étaient déjà exemptées de certaines obligations incombant au responsable du traitement de données à caractère personnel à l'égard des personnes concernées par un tel traitement sur la base d'un arrêté royal du 29 avril 2009. Une telle base ne constitue toutefois pas une base législative conformément à l'article 23 du RGPD. C'est pourquoi le législateur est venu entériner l'exemption, en la complétant au regard des nouvelles dispositions européennes, à l'occasion d'une loi du 30 juillet 2018<sup>4597</sup>.

La FSMA<sup>4598</sup> et la BNB<sup>4599</sup> exercent des missions de contrôle et d'inspection liées à l'exercice de l'autorité publique au sens de l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, point h), du RGPD et disposent, dans ce cadre, d'un pouvoir réglementaire propre<sup>4600</sup>. Il est en outre acquis que tant la FSMA que la Banque poursuivent des objectifs importants d'intérêt public au sens de l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, point e), du RGPD<sup>4601</sup>.

En définitive, les limitations apportées aux droits de la personne concernée dans le cadre des dispositifs de *whistleblowing* externe mis en place par la BNB et la FSMA peuvent donc être justifiées au regard de trois objectifs importants considérés comme d'intérêt public général, à

---

<sup>4596</sup> La CPVP a d'ailleurs expressément reconnu, dans un avis de 2018, la nécessité de prévoir des exceptions aux droits de la personne concernée dans le secteur financier (avis n° 41/2018 du 23 mai 2018 ayant pour objet une demande d'avis concernant un avant-projet de loi portant des dispositions financières diverses (CO-A-2018-028), p. 9). Sur la portée des droits de la personne concernée dans le secteur financier, voy. not. I. CHATELIER, « Chapitre 2 - La protection des droits de la personne concernée dans les services financiers » in *Enjeux européens et mondiaux de la protection des données personnelles* (A. GROSJEAN, dir.), Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 341-347.

<sup>4597</sup> Loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions financières diverses, *M.B.*, 10 août 2018.

<sup>4598</sup> Voy. l'article 64 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, *M.B.*, 4 septembre 2002.

<sup>4599</sup> Voy. les articles 8, § 2 et 12bis, § 2 de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique (dite « loi organique de la BNB »), *M.B.*, 28 mars 1998.

<sup>4600</sup> Projet de loi portant des dispositions financières diverses, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3172/001, p. 22. Usant de son pouvoir réglementaire, la FSMA a ainsi adopté un règlement en date du 5 septembre 2017 en vue de préciser les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalement d'infractions (approuvé par l'arrêté royal du 24 septembre 2017 portant approbation du règlement de l'Autorité des services et marchés financiers précisant les règles de procédure applicables à la réception et au traitement des signalement d'infractions, *M.B.*, 28 septembre 2017).

<sup>4601</sup> Projet de loi portant des dispositions financières diverses, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3172/001, p. 21.



savoir une mission de contrôle liée à l'exercice de l'autorité publique (h), la protection des droits d'autrui (i) et la protection d'un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État membre, notamment dans le domaine fiscal (e).

Il découle en ce sens de l'article 46*bis*, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, tel qu'inséré par l'article 61 de la loi du 30 juillet 2018 portant des dispositions financières diverses que l'exercice des droits de la personne concernée est limité entièrement s'agissant des traitements de données à caractère personnel qui sont effectués par la FSMA en sa qualité de responsable du traitement exerçant des missions d'intérêt public, des missions de prévention et de détection d'infractions pénales, ainsi que des missions de contrôle, d'inspection ou de réglementation liées à l'exercice de l'autorité publique en vue de l'exercice des missions énumérées à l'article 45, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 2 août 2002 (surveillance des marchés financiers)<sup>4602</sup> ou d'autres missions qui lui sont dévolues par toute autre disposition du droit national ou européen, tel que le règlement sur les abus de marché, lorsque ces données n'ont pas été obtenues auprès de la personne concernée (ce qui est nécessairement le cas s'agissant de la personne mise en cause).

Les dérogations visées « valent tant que la personne concernée n'a pas, le cas échéant, obtenu légalement l'accès au dossier administratif la concernant tenu par la FSMA et qui contient les données à caractère personnel en cause »<sup>4603</sup>.

Une disposition similaire a été insérée dans l'article 12*quater* de la loi du 22 février 1998 fixant le statut organique de la Banque nationale de Belgique.

Du reste, nous avons souligné tout au long de l'étude que l'instauration de dispositifs de *whistleblowing* était spécialement encouragée dans le but de renforcer l'exécution des politiques publiques et la bonne gouvernance d'entreprise, et de protéger, de la sorte, dans un monde toujours plus globalisé, les intérêts de l'Union et des États membres. La dernière hypothèse (e) est donc ici particulière prégnante. Cette dernière gagne encore du terrain à la lumière de la Directive sur les lanceurs d'alerte qui mentionne explicitement que les procédures relatives au suivi des signalements (internes ou externes) de violations du droit de l'Union dans les domaines relevant de son champ d'application servent un objectif important d'intérêt public général de l'Union et des États membres, au sens de l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, point e), du RGPD<sup>4604</sup>.

#### *d) La mise en œuvre du principe d'« accountability »*

1226. Comme pour tout traitement de données, les organisations sont dorénavant tenues, dans la conception et l'application de leur dispositif d'alerte, de mettre en œuvre des mesures techniques et organisationnelles appropriées pour s'assurer et être en mesure de démontrer que les traitements de données induits par le dispositif sont effectués conformément au RGPD<sup>4605</sup>.

---

<sup>4602</sup> Sur les dispositifs de signalement dans le secteur financier, voy. *supra* n° 820.

<sup>4603</sup> Article 46*bis*, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers.

<sup>4604</sup> Considérant n° 84 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4605</sup> Article 24, § 1<sup>er</sup>, du RGPD.

Dans ce cadre, le responsable de traitement peut toutefois compter sur l'aide d'un nouvel acteur, le « délégué à la protection des données », plus communément appelé « DPO » (de l'anglais « *Data Protection Officer* »)<sup>4606</sup>.

Au regard du principe d'*accountability*, il apparaît que la responsabilité du responsable de traitement, et le cas échéant du sous-traitant, est devenue le « moteur de l'application efficace des principes de protection des données »<sup>4607</sup>.

Après avoir présenté brièvement la fonction de délégué à la protection des données (i), nous faisons le point sur les obligations à charge du responsable de traitement, et spécialement sur la nécessité de réaliser une analyse d'impact, dans l'hypothèse où ce dernier met en place un dispositif de signalement (ii). Nous nous penchons ensuite sur la possibilité désormais offerte à toute personne concernée de faire part de ses préoccupations auprès du délégué à la protection des données (iii). Un tel mécanisme présente effectivement des similitudes certaines avec un mécanisme de *whistleblowing*.

i) La désignation d'un délégué à la protection des données

1227. Le responsable de traitement est tenu de désigner un délégué à la protection des données dans trois hypothèses :

- lorsque le traitement est effectué par une autorité publique ou un organisme public, à l'exception des juridictions agissant dans l'exercice de leur fonction juridictionnelle;
- lorsque les activités de base du responsable du traitement ou du sous-traitant consistent en des opérations de traitement qui, du fait de leur nature, de leur portée et/ou de leurs finalités, exigent un suivi régulier et systématique à grande échelle des personnes concernées; ou
- lorsque les activités de base du responsable du traitement ou du sous-traitant consistent en un traitement à grande échelle de catégories de données particulièrement sensibles<sup>4608</sup>.

Dans les autres cas, le responsable du traitement est parfaitement libre de désigner un délégué à la protection des données s'il le juge opportun. Il peut par ailleurs être tenu d'y procéder en vertu du droit de l'Union ou le droit d'un État membre<sup>4609</sup>.

---

<sup>4606</sup> Sur la fonction de « DPO », voy. not. D. DE BOT, « De DPO of functionaris voor gegevensbescherming in de AVG – gevolgen voor de Belgische praktijk » in *Data Protection & Privacy : le GDPR dans la pratique/De GDPR in de praktijk* (N. RAGHENO, dir.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 87-103; K. ROSIER « Délégué à la protection des données : une nouvelle fonction, un métier en devenir » in *Vers un droit européen de la protection des données* (B. DOCQUIR, coord.), Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 135-168 ; K. ROSIER, « Délégué à la protection des données : une fonction multifacette » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 559-592.

<sup>4607</sup> G29, Avis 3/2010 sur le principe de responsabilité, WP 173, 13 juillet 2010, § 5. Sur le principe d'« *accountability* », voy. not. A. DELFORGE, « Les obligations générales du responsable du traitement et la place du sous-traitant » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 381-385.

<sup>4608</sup> Article 37, § 1<sup>er</sup>, du RGPD.

<sup>4609</sup> Article 37, § 4, du RGPD.

L'administration fiscale, la FSMA et la BNB sont toutes trois très certainement tenues de désigner un délégué à la protection des données en raison de leur qualité d'autorité publique<sup>4610</sup>. La nature de leurs activités justifie, au surplus, la désignation d'un tel organe.

1228. Lorsqu'un délégué à la protection des données doit être désigné, la personne désignée à cette fonction devra travailler côte à côte avec le gestionnaire de signalement au sein du département « *compliance* ». En particulier, le responsable du traitement devra consulter le délégué à la protection des données avant d'instaurer un dispositif d'alerte au sein de son organisation. Vu les implications de la protection des données sur la mise en œuvre du dispositif d'alerte (en particulier, concernant l'exercice des droits de la personne concernée), le délégué à la protection des données sera probablement fréquemment sollicité par le gestionnaire de signalements.

Les fonctions de délégué à la protection des données et de gestionnaire de signalement se présentent donc comme de nouvelles figures de la gestion de la conformité (« *compliance management* »), à côté du (*Chief*) *Compliance Officer*<sup>4611</sup>.

Ces trois fonctions jouissent de garanties légales similaires, notamment en termes de qualification professionnelle, de confidentialité et d'indépendance. Le *Data Protection Officer*<sup>4612</sup>, le *Whistleblower Officer*<sup>4613</sup> et le *Compliance Officer*<sup>4614</sup> assurent en outre leur mission sous la responsabilité de la direction effective de l'organisation au sein de laquelle ils travaillent. La responsabilité du respect des législations respectives – protection des données, législation désignée dans le dispositif d'alerte et législation financière et bancaire<sup>4615</sup> – continue de peser sur l'entreprise concernée.

Dans les petites structures, il est d'ailleurs probable que les trois fonctions soient exercées par une même personne. La Directive sur les lanceurs d'alerte en rend compte, prévoyant que les fonctions de *Whistleblower Officer* peuvent être exercées tant par le *Compliance Officer* que par le *Data Protection Officer* à la condition qu'ils présentent les qualités appropriées<sup>4616</sup>.

---

<sup>4610</sup> Le site Internet de ces trois autorités confirme qu'un DPO a bel et bien été désigné. Sur l'obligation de désigner un DPO dans le secteur public, voy. not. E. DEGRAVE, « Le règlement général sur la protection des données et le secteur public », *Rev. dr. commun.*, 2018, liv. 1, pp. 8-10.

<sup>4611</sup> Originaire des pays anglo-saxons, la fonction de « *compliance* » a émergé dans les années '90 dans le secteur financier. Elle s'est depuis lors étendue à d'autres domaines, tels que la concurrence et l'environnement. Sur le sujet, voy. not. M.-A. FRISON-ROCHE (dir.), *Régulation, supervision, compliance*, Paris, Dalloz, 2017.

<sup>4612</sup> Voy. not. K. ROSIER, « Délégué à la protection des données : une nouvelle fonction, un métier en devenir », *op. cit.*, p. 136.

<sup>4613</sup> Cela ressort de la logique qui précède la mise en place d'un dispositif d'alerte, qui est d'assurer, pour l'organisation, le respect des législations auxquelles elle est soumise.

<sup>4614</sup> Voy. par exemple, en droit belge, l'article 87bis, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers et l'article 1<sup>er</sup>, 8<sup>o</sup> du règlement de l'Autorité des services et marchés financiers relatif à l'agrément des *compliance officers* du 20 juillet 2016 (approuvé par l'arrêté royal du 9 août 2016, *M.B.*, 8 septembre 2016).

<sup>4615</sup> La fonction de *Compliance Officer* s'étend toutefois désormais à d'autres domaines, tels que la concurrence et l'environnement.

<sup>4616</sup> Considérant n° 56 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La proposition de directive du 23 avril 2018 envisageait déjà une telle solution (considérant n° 45). Dans le même temps, l'article 38, § 6, du RGPD permet au délégué à la protection des données d'exécuter d'autres missions et tâches à la condition que ces dernières n'entraînent pas de conflit d'intérêts.

À la lumière du sujet qui nous occupe, il y a lieu de mettre en relief l'ambivalence frappant la fonction de délégué à la protection des données, à la fois agent de l'État, *Whistleblower Officer* et *whistleblower* :

- tantôt agent de l'État, en ce qu'il « facilite » la conformité aux dispositions de la réglementation au sein de l'organisation du responsable du traitement<sup>4617</sup> et fait office de point de contact pour l'autorité de contrôle<sup>4618</sup> ;
- tantôt *Whistleblower Officer* en ce qu'il peut recevoir des personnes concernées toutes les questions relatives au traitement de leurs données à caractère personnel et à l'exercice des droits que leur confère le RGPD<sup>4619</sup> ;
- tantôt *Whistleblower*<sup>4620</sup> en ce qu'il doit faire « directement rapport au niveau le plus élevé de la direction du responsable du traitement ou du sous-traitant »<sup>4621</sup> et doit « coopérer avec l'autorité de contrôle »<sup>4622</sup>.

Fonction délicate, potentiellement source de risques, notamment sous sa casquette de *whistleblower*, le délégué à la protection des données ne peut être, conformément au RGPD, « relevé de ses fonctions ou pénalisé par le responsable du traitement ou le sous-traitant pour l'exercice de ses missions »<sup>4623</sup>.

Dans un tel contexte, le retour d'expérience sur la mise en œuvre de la fonction de *Compliance Officer* offre sans nul doute des pistes intéressantes pour la construction tant de la fonction de *Data Protection Officer* que de *Whistleblower Officer*<sup>4624</sup>.

---

<sup>4617</sup> Sur ce rôle de facilitateur, voy. not. K. ROSIER « Délégué à la protection des données : une nouvelle fonction, un métier en devenir », *op. cit.*, p. 136 ; E. DEGRAVE, « Le règlement général sur la protection des données et le secteur public », *op. cit.*, pp. 8-9. Voy. aussi G29, Lignes directrices concernant les délégués à la protection des données (DPD), 16/FR WP 243 rev.01, adoptées le 13 décembre 2016, version révisée et adoptée le 5 avril 2017, p. 5.

<sup>4618</sup> Article 39, § 1<sup>er</sup>, e), du RGPD.

<sup>4619</sup> Ce faisant, le renforcement du rôle du DPO fait malgré tout écho à la proposition du Conseil d'État français d'instaurer un droit d'alerte en matière de protection des données (Conseil d'État français, Rapport 2014 : « Le numérique et les droits fondamentaux », Proposition n° 7, p. 282).

<sup>4620</sup> Dans le cadre de cette obligation, Jeroen Terstegge qualifie *expressis verbis* le délégué à la protection des données de *whistleblower* (« EU Watch : Data protection and the new face of privacy compliance », *Business Compliance*, 2013, n° 6, p. 40). En ce sens, voy. aussi R. DE QUENAUDON, « Les lanceurs d'alerte » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (A. SUPLOT & M. DELMAS-MARTY, dir.), Paris, P.U.F., 2015, p. 303 : L'auteur voit une sorte de lanceur d'alerte dans le correspondant à la protection des données à caractère personnel (dit « correspondant informatique et liberté – CIL ») introduit dans la Loi « informatique et liberté » qui transpose en droit français la directive « vie privée ». Si besoin est, rappelons que le CIL était l'équivalent français du délégué à la protection des données dont la désignation est aujourd'hui obligatoire dans certaines hypothèses en vertu du RGPD.

<sup>4621</sup> Article 38, § 3, du RGPD.

<sup>4622</sup> Article 39, § 1<sup>er</sup>, d), du RGPD.

<sup>4623</sup> Article 38, § 3, du RGPD. Sur la protection du DPO contre les représailles, voy. K. ROSIER, « Délégué à la protection des données : une fonction multifacette » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD / GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 582-583.

<sup>4624</sup> J. TERSTEGGE, *op. cit.*, p. 40.

ii) Les obligations à charge du responsable du traitement

1229. Lorsqu'un type de traitement de données, « en particulier par le recours à de nouvelles technologies, et compte tenu de la nature, de la portée, du contexte et des finalités du traitement, est susceptible d'engendrer un risque élevé pour les droits et libertés des personnes physiques », l'article 35 du RGPD impose au responsable du traitement d'effectuer, « avant le traitement, une analyse de l'impact des opérations de traitement envisagées sur la protection des données à caractère personnel »<sup>4625</sup>.

*Quid* de la mise en place d'un dispositif d'alerte ? Requiert-elle d'effectuer préalablement une analyse d'impact ? Les traitements de données à caractère personnel effectués dans le cadre de la mise en œuvre d'un tel dispositif sont-ils susceptibles « d'engendrer un risque élevé pour les droits et libertés des personnes physiques » ?

1230. L'article 35, paragraphe 3, a), du RGPD précise qu'une telle analyse est notamment requise dans le cas d'une « évaluation systématique et approfondie d'aspects personnels concernant des personnes physiques, qui est fondée sur un traitement automatisé, y compris le profilage, et sur la base de laquelle sont prises des décisions produisant des effets juridiques à l'égard d'une personne physique ou l'affectant de manière significative de façon similaire ».

En l'occurrence, les traitements de données résultant d'un dispositif d'alerte sont susceptibles de relever de ce cas de figure. Les signalements recueillis font, en effet, l'objet d'une évaluation systématique et approfondie sur la base de laquelle l'employeur décidera, en connaissance de cause, des mesures correctives à prendre<sup>4626</sup>. Lorsqu'ils concernent une personne physique<sup>4627</sup>, ils emportent l'analyse d'aspects personnels et peuvent conduire, quand ils s'avèrent fondés, à la prise d'une décision « produisant des effets juridiques à l'égard d'une personne physique ou l'affectant de manière significative de façon similaire », telle qu'une sanction disciplinaire.

1231. Au demeurant, d'autres types traitements que ceux figurant à l'article 35, paragraphe 3, du RGPD peuvent présenter un risque élevé. Parmi les critères d'appréciation identifiés par le Groupe de l'article 29, plusieurs critères sont pertinents dans le cas qui nous intéresse. En particulier, il apparaît qu'un traitement de données effectué à l'occasion de la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte peut précisément:

- représenter une évaluation ou une notation (critère n° 1) portant notamment sur des aspects concernant la fiabilité ou le comportement de la personne mise en cause ;
- être susceptible d'emporter une décision produisant « des effets juridiques à l'égard d'une personne physique ou l'affectant de manière significative de façon similaire » (critère n° 2) ;

---

<sup>4625</sup> Sur l'analyse d'impact relative à la protection des données, voy. spéc. F. DUMORTIER, « Chapitre 1. Les obligations de sécurité et de notification des violations des traitements de données à caractère personnel » in *Les obligations légales de cybersécurité et de notifications d'incidents* (F. DUMORTIER & V. VANDER GEETEN, coord.), Bruxelles, Politeia, 2019, pp. 48-57.

<sup>4626</sup> Conseil d'État français, *Le droit d'alerte: signaler, traiter, protéger*, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'État, La Documentation française, 2016, p. 24.

<sup>4627</sup> Pour rappel, nous avons noté plus haut que la CNIL encourageait le signalement « d'informations relatives à des faits plutôt qu'à des personnes » (CNIL, Autorisation unique n° AU-004, p. 13).

- être susceptible de porter sur des données à caractère personnel relatives aux condamnations pénales ou aux infractions (critère n° 4) sachant que le Groupe de l'article 29 cite, à titre d'exemple, « les informations sur des auteurs d'infractions que peut détenir un enquêteur privé »<sup>4628</sup> ; aussi, un tel traitement est susceptible, à notre sens, de porter sur des données sensibles (au sens commun du terme) dans la mesure où leur violation pourrait avoir des conséquences graves dans la vie professionnelle de la personne mise en cause (risque de stigmatisation, etc.) ;
- porter sur des données concernant des personnes vulnérables (critère n° 7), sachant que les employés sont considérés comme tels, et spécialement les lanceurs d'alerte ;
- emporter l'application de nouvelles solutions organisationnelles (critère n° 8) dès lors que le recours au *whistleblowing* est relativement récent en Europe et est considéré comme sensible en raison des risques de délation qu'il renferme.

Le Groupe de l'article 29 est d'avis que le responsable du traitement peut considérer qu'un traitement satisfaisant à deux critères nécessite avant sa mise en œuvre de réaliser une analyse d'impact. Il s'ensuit qu'une analyse d'impact semble requise préalablement à la mise en place d'un dispositif de signalement.

Le cadre juridique actuel laisse cependant planer de nombreuses incertitudes.

Le RGPD précise en effet qu'une analyse d'impact n'est, en principe, pas obligatoire lorsque le traitement se fonde sur une base juridique dans le droit de l'Union ou dans le droit de l'État membre<sup>4629</sup>. Or, la plupart des dispositifs d'alerte se fonde sur une base juridique, soit que cette dernière prévoit une obligation légale de mettre en place un dispositif d'alerte, soit qu'elle rend un tel dispositif nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public. Dans ce cas, il faut néanmoins qu'une analyse d'impact relative à la protection des données ait déjà été effectuée dans le cadre d'une analyse d'impact générale réalisée dans le cadre de l'adoption de la base juridique en question<sup>4630</sup>.

En outre, il faut relever que la CPVP n'a pas jugé utile, en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, de se prononcer sur le mécanisme de *whistleblowing* prévu par l'avant-projet de loi anti-blanchiment, estimant vraisemblablement qu'un tel mécanisme était suffisamment encadré et n'emportait pas de traitements de données à caractère personnel qui impliqueraient des risques très élevés pour les droits des personnes concernées<sup>4631</sup>. Il s'ensuit qu'une analyse d'impact ne devrait pas être obligatoire dans le cadre

---

<sup>4628</sup> G29, Lignes directrices concernant l'analyse d'impact relative à la protection des données (AIPD) et la manière de déterminer si le traitement est « susceptible d'engendrer un risque élevé » aux fins du règlement (UE) 2016/679, 17/FR, WP 248 rév. 01, adoptées le 4 avril 2017, telles que modifiées et adoptées en dernier lieu le 4 octobre 2017, p. 11.

<sup>4629</sup> Article 35, § 10, du RGPD. Le RGPD précise du reste qu'une analyse d'impact n'est pas obligatoire « si le traitement concerne les données à caractère personnel de patients ou de clients par un médecin, un autre professionnel de la santé ou un avocat exerçant à titre individuel » (considérant n° 91 du RGPD). Si nous avons vu que le gestionnaire de signalements devait être soumis à une obligation de confidentialité, les deux hypothèses ne sont pas comparables dès l'instant où tant le médecin que l'avocat visent la défense des intérêts de la personne concernée, ce qui n'est pas le cas du gestionnaire de signalements qui doit agir à charge et à décharge.

<sup>4630</sup> Article 35, § 10, *in fine*, du RGPD.

<sup>4631</sup> CPVP, Avis n° 24/2017 du 24 mai 2017 concernant l'avant-projet de loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (CO-A-2017-019), p. 4, point 6.

de la mise en œuvre de la loi du 18 septembre 2017, qui transpose en droit belge la Quatrième Directive anti-blanchiment. L'avis de la CPVP a de quoi surprendre, voire inquiéter. Du point de vue de la protection des données, tout dispositif d'alerte présente en effet le même danger, c'est celui de conduire à la sanction de la personne dénoncée et de ternir l'image de l'organisation concernée. D'ailleurs, le CEPD estime, s'agissant des dispositifs d'alerte mis sur pied au sein des institutions et organes de l'Union européenne, que l'opération de traitement qui s'ensuit « est susceptible de présenter des risques particuliers et est donc soumise au contrôle préalable du Contrôleur européen de la protection des données »<sup>4632</sup>.

En dehors du cadre de la loi anti-blanchiment, on ne peut néanmoins que conseiller de faire précéder la mise en place d'un dispositif d'alerte d'une analyse d'impact<sup>4633</sup>. En cas de doute sur l'obligation d'effectuer une analyse d'impact, le Groupe de l'article 29 recommande en effet d'en effectuer une dès l'instant où une telle analyse constitue un outil efficace de protection des données<sup>4634</sup>.

1232. Dans son Référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte, la CNIL confirme, quoi qu'il en soit, que « la mise en œuvre d'un traitement de données dans le cadre d'un dispositif d'alerte nécessite de réaliser une AIPD dans la mesure où ce traitement présente un risque élevé pour les droits et libertés des personnes concernées »<sup>4635</sup>. Elle observe que les risques les plus importants présentés par un dispositif de signalement sont :

- « pour le lanceur d'alerte : le risque de subir des représailles, des discriminations ou de voir prononcées à son encontre des mesures disciplinaires pour avoir dénoncé les faits ;
- pour la personne visée par l'alerte : le risque de subir des dénonciations calomnieuses (et leurs conséquences), de voir prononcées à son encontre des mesures disciplinaires sur le seul fondement des faits signalés, sans que leur véracité n'ait été examinée »<sup>4636</sup>.

Les dispositifs d'alerte professionnelle figurent d'ailleurs dans la liste des types d'opérations de traitement pour lesquelles une analyse d'impact relative à la protection des données est requise<sup>4637</sup>.

Le responsable de traitement devra associer le délégué à la protection des données à la réalisation de l'analyse d'impact<sup>4638</sup>, si un tel organe a été désigné, ainsi que les organes de concertation conformément au droit du travail<sup>4639</sup>. Le responsable du traitement sera, du reste, tenu de consulter l'autorité de contrôle préalablement au traitement si l'analyse d'impact

---

<sup>4632</sup> CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 4, point 5.

<sup>4633</sup> En l'état actuel du droit, Fanny Coton et Jean-François Henrotte recommandent de faire une analyse d'impact pour tout dispositif d'alerte interne (F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Le lanceur d'alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, p. 73).

<sup>4634</sup> G29, Lignes directrices concernant l'analyse d'impact relative à la protection des données (AIPD) et la manière de déterminer si le traitement est « susceptible d'engendrer un risque élevé » aux fins du règlement (UE) 2016/679, précité, p. 9.

<sup>4635</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 12 ; CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, p. 3.

<sup>4636</sup> CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 13.

<sup>4637</sup> Délibération n° 2018-327 du 11 octobre 2018 portant adoption de la liste des types d'opérations de traitement pour lesquelles une analyse d'impact relative à la protection des données est requise, *J.O.R.F.*, 6 novembre 2018.

<sup>4638</sup> Article 35, § 2, du RGPD.

<sup>4639</sup> Article 35, § 9, du RGPD.

effectuée « indique que le traitement présenterait un risque élevé si le responsable du traitement ne prenait pas de mesures pour atténuer le risque »<sup>4640</sup>.

1233. La mise en œuvre du principe d'*accountability* ne tient pas uniquement dans la réalisation d'une analyse d'impact. Dans le même ordre d'idée, la Directive sur les lanceurs d'alerte invite les organisations qui implémentent un dispositif d'alerte à tenir compte du principe de la « protection des données dès sa conception » et de celui de la « protection des données par défaut »<sup>4641</sup>. Le premier principe « oblige le responsable du traitement à prendre les mesures techniques et organisationnelles appropriées pour mettre en œuvre les principes de la protection des données »<sup>4642</sup> tandis que le second principe « implique que le responsable du traitement doit veiller à ce que seules les données à caractère personnel qui sont nécessaires à une finalité particulière puissent être traitées par défaut »<sup>4643</sup>.

Avant même que ces principes ne soient consacrés à l'article 25 du RGPD, les autorités européennes insistaient déjà sur la nécessité de prévoir une protection intégrée des données dans le cadre de la mise en place d'un dispositif d'alerte professionnelle<sup>4644</sup>. Dans un tel contexte, il importe en effet que le droit fondamental à la protection des données à caractère personnel soit « garanti d'un bout à l'autre du processus »<sup>4645</sup>.

1234. Sous l'empire de la Directive « vie privée », le responsable du traitement était tenu, conformément au choix posé par le législateur belge, de déclarer auprès de la CPVP tout système d'alerte impliquant un traitement de données à caractère personnel de manière automatisée préalablement à sa mise en œuvre.

Cette exigence est remplacée, depuis l'entrée en application du RGPD, par une obligation *a posteriori* à charge des responsables du traitement de tenir un « registre des traitements ». Dans le cas qui nous occupe, on peut regretter la suppression de cette déclaration dès l'instant où le registre public des déclarations, disponible sur le site de la CPVP, permettait de prendre la mesure en Belgique de ce mécanisme largement sous-estimé qu'est le *whistleblowing*. Ainsi,

---

<sup>4640</sup> Article 36, § 1, du RGPD.

<sup>4641</sup> Considérant n° 83 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Le considérant n° 79 de la proposition de directive sur les lanceurs d'alerte du 23 avril 2018 mettait déjà l'accent sur la nécessité de respecter les règles de protection des données dans le cadre des procédures de signalement et de suivi. Sur le principe de la protection des données dès sa conception et celui de la protection des données par défaut, voy. not. A. DELFORGE, « Les obligations générales du responsable du traitement et la place du sous-traitant » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 386-392.

<sup>4642</sup> Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, p. 388.

<sup>4643</sup> Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, p. 388.

<sup>4644</sup> En ce sens, voy. not. G29, Avis n° 1/2006, p. 20 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 12, point 39. Depuis l'entrée en application du RGPD, voy. aussi CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 2.

<sup>4645</sup> G29, Avis n° 1/2006, p. 20. Voy. aussi en ce sens E. BAILLY & E. DAOUD, « Le *whistleblowing* et la protection des données à caractère personnel : le compromis américano-européen », *AJ Pénal*, 2010, n° 6, p. 270.



on pouvait observer, à la date du 6 janvier 2018, que 212 déclarations relatives à un traitement de *whistleblowing* avaient été déposées<sup>4646</sup>.

Il est évident que le responsable du traitement est tenu d'inscrire dans le registre établi conformément au RGPD les traitements de données mis en œuvre dans le cadre des dispositifs d'alerte<sup>4647</sup>.

En ce sens, l'article 14 du règlement précité du 24 septembre 2017 de la FSMA prévoit déjà la tenue d'un registre des signalements d'infractions reçus, registre auquel les membres du personnel spécialisés ont seuls accès. En outre « les données relatives à un signalement d'infraction sont conservées au sein d'un système confidentiel et sécurisé, dont l'accès est limité aux membres du personnel spécialisés ».

1235. Enfin, il convient de remarquer que le RGPD, à la différence de la Directive Police & Justice, n'instaure pas d'obligation de « journalisation », qui consiste dans l'obligation de tenir des journaux (« *logs* » ou « *logs files* ») pour un certain nombre d'opérations de traitement<sup>4648</sup>. Il ressort des lignes directrices des autorités de contrôle que la journalisation est toutefois requise dans le cadre d'un dispositif d'alerte mis en place par une entité soumise au RGPD. Les autorités de contrôle considèrent effectivement que le responsable du traitement doit prendre des mesures de traçabilité afin de connaître la manière dont les données à caractère personnel ont été traitées (qui a fait quoi, avec quelles données et à quel moment)<sup>4649</sup>.

iii) Le signalement de préoccupations auprès du « *Data Protection Officer* »

1236. Quoique la littérature francophone n'y soit guère attentive, le RGPD intègre la logique du *whistleblowing* au travers de l'article 38, paragraphe 4, qui énonce que « [l]es personnes concernées peuvent prendre contact avec le délégué à la protection des données au sujet de toutes les questions relatives au traitement de leurs données à caractère personnel et à l'exercice des droits que leur confère le [...] règlement ».

Si une telle disposition ne suppose pas nécessairement la mise en place de dispositifs de signalement, la pratique note que les entreprises sont « de plus en plus nombreuses à penser qu'il est de leur intérêt de veiller à ce que [les] lanceurs d'alerte puissent trouver une oreille attentive en interne et ne soient pas contraints de se tourner vers le grand public »<sup>4650</sup>.

1237. Des dispositifs d'alerte en matière de protection des données doivent, en tout état de cause, être désormais établis en application de la Directive sur les lanceurs d'alerte. La Directive

---

<sup>4646</sup> Registre disponible sur <https://eloket.privacycommission.be/elg/searchPR.htm> (consulté le 6 janvier 2018). Soulignons ici encore la difficulté de cerner le phénomène vu l'absence de consensus quant au mode désignation. On obtient ainsi 95 résultats pour la recherche « alerte professionnelle », 231 résultats pour la recherche « alerte » et 94 résultats pour la recherche « alerte interne ». Seuls 6 résultats sont obtenus avec la recherche « dénonciation ».

<sup>4647</sup> En ce sens, voy. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 2.

<sup>4648</sup> Article 25 de la Directive Police & Justice.

<sup>4649</sup> En ce sens, voy. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 8 ; CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, points 6 et 9 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 6.

<sup>4650</sup> F. COTON & J.-F. HENROTTE, « Affaire Cambridge Analytica : les quatre enseignements à retenir pour un DPO », *DPO news*, 2019, n° 2, p. 11.

sur les lanceurs d'alerte souligne à cet égard que le « respect de la vie privée et la protection des données à caractère personnel, qui sont consacrés en tant que droits fondamentaux par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne [...] sont d'autres domaines dans lesquels les lanceurs d'alerte peuvent contribuer à révéler des violations du droit de l'Union susceptibles de porter atteinte à l'intérêt public »<sup>4651</sup>.

Il s'ensuit qu'un travailleur qui ferait part de ses préoccupations en termes de protection des données au délégué à la protection des données devrait bénéficier de la protection des lanceurs d'alerte s'il a respecté les conditions prévues par ladite directive<sup>4652</sup>.

1238. Il nous semble que les dispositifs de signalement mis en place conformément à la Directive sur les lanceurs d'alerte devraient s'appliquer aux « violations de données à caractère personnel », à savoir toute « violation de la sécurité entraînant, de manière accidentelle ou illicite, la destruction, la perte, l'altération, la divulgation non autorisée de données à caractère personnel transmises, conservées ou traitées d'une autre manière, ou l'accès non autorisé à de telles données »<sup>4653</sup>. Le responsable du traitement doit en effet nécessairement avoir connaissance des violations de données à caractère personnel qui ont lieu afin de respecter l'obligation de notification à l'autorité de contrôle instaurée par l'article 33, paragraphe 1<sup>er</sup>, du Règlement<sup>4654</sup>.

Dans le même ordre d'idée, la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019 note que des « considérations similaires s'appliquent aux violations de la directive sur la sécurité des réseaux et des systèmes d'information, qui introduit la notification des incidents (y compris ceux qui ne compromettent pas les données à caractère personnel) et les exigences de sécurité pour les entités fournissant des services essentiels dans de nombreux secteurs (énergie, santé, transports, banques, etc.), pour les fournisseurs de services numériques clés (par exemple, les services en nuage) et pour les fournisseurs de services de base, tels que l'eau, l'électricité et le gaz. Les signalements des lanceurs d'alerte dans ce domaine sont particulièrement utiles pour prévenir les incidents de sécurité susceptibles d'affecter des activités économiques et sociales clés et des services numériques largement utilisés ainsi que pour éviter toute violation de la législation de l'Union sur la protection des données »<sup>4655</sup>.

---

<sup>4651</sup> Considérant n° 14 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4652</sup> Dans une étude de 2014, le Conseil d'État français recommandait déjà d'instaurer un droit d'alerte en matière de protection des données plutôt que de renforcer les pouvoirs du correspondant informatique et liberté – CIL (équivalent français du délégué à la protection des données) (Conseil d'État français, Rapport 2014 : « Le numérique et les droits fondamentaux », Proposition n° 7, p. 282).

<sup>4653</sup> Article 4, 12), du RGPD.

<sup>4654</sup> L'article 33 du RGPD oblige le responsable du traitement, en cas de violation de données à caractère personnel (« *Data Breach* »), à notifier la violation en question à l'autorité de contrôle compétente, dans les meilleurs délais et, si possible, 72 heures au plus tard après en avoir pris connaissance, à moins que la violation en question ne soit pas susceptible d'engendrer un risque pour les droits et libertés des personnes physiques. Lorsque la notification à l'autorité de contrôle n'a pas lieu dans les 72 heures, elle est accompagnée des motifs du retard. Comme nous le l'avons indiqué, la mise en place d'un dispositif de signalement des violations des données à caractère personnel renforce l'efficacité du dispositif de notification (voy. *supra* n° 1238).

<sup>4655</sup> Considérant n° 14 de la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019.

Au regard de la Directive sur les lanceurs d'alerte, il devrait même être admis qu'un travailleur notifie directement des violations de données à caractère personnel auprès de l'autorité de contrôle (signalement externe)<sup>4656</sup>.

Fort de ce constat, l'entreprise de Mark Zuckerberg a décidé, dans le contexte de l'affaire « *Cambridge Analytica* », de créer un programme de signalement d'abus de données basé sur un système de récompenses (« *Data Abuse Bounty Program* ») dans le but de l'aider à protéger les données de ses utilisateurs contre des failles de sécurité ou des abus<sup>4657</sup>.

### *B. Les principes applicables à la dénonciation aux autorités de poursuite*

1239. Le régime établi par la Directive Police & Justice s'inspire fortement du régime établi par le RGPD tout en présentant certaines spécificités<sup>4658</sup>. Les notions de base de la protection des données (responsable du traitement, donnée à caractère personnel, traitement, etc.) ont ce faisant la même signification que dans le cadre du RGPD<sup>4659</sup>.

Parmi les spécificités de la Directive Police & Justice, il faut pointer la catégorisation, à la fois des données, des personnes concernées, des activités de traitement et la plus forte limitation des droits de la personne concernée eu égard aux finalités pénales et judiciaires couvertes par la directive. En outre, la Directive Police & Justice autorise, à la différence du Règlement, le traitement des données sensibles mais moyennant certaines conditions.

1240. Les règles générales de protection des données ayant été rappelées dans le point précédent, nous nous bornons présentement à mettre en évidence les spécificités et les interrogations suscitées par l'application de la Directive Police & Justice à la dénonciation aux autorités de poursuite (dénonciation traditionnelle). Les règles établies par le RGPD peuvent, le cas échéant, trouver à s'appliquer.

Suivant le plan adopté dans le cadre de la présentation du Règlement, nous portons notre attention sur quatre aspects de la protection des données: la licéité du traitement de données (a), les principes relatifs aux traitements de données (b), les droits de la personne concernée et leur limitation (c) et la mise en œuvre du principe d'*accountability* (d).

---

<sup>4656</sup> En Grande-Bretagne, la notification de failles de sécurité auprès de l'autorité de contrôle a spontanément été examinée comme un dispositif de *whistleblowing* (voy. not. R. BREAVINGTON, « GDPR introduction sees whistleblower reports on data breaches rise 165% », *Lexology.com* (consulté le 18 décembre 2018)).

<sup>4657</sup> *Data Abuse Bounty Program*, Questions/Réponses, disponible sur [www.facebook.com](http://www.facebook.com) (consulté le 12 avril 2018). Voy. *supra* n° 114.

<sup>4658</sup> C. FORGET, « La protection des données dans le secteur de la "police" et de la "justice" » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 866.

<sup>4659</sup> Les notions sont définies à l'article 3 de la Directive Police & Justice.

a) La licéité du traitement de données

1241. À la différence du Règlement, qui comporte six fondements de licéité, la Directive Police & Justice n'en fournit qu'un seul<sup>4660</sup> : pour être licite, le traitement de données doit impérativement être nécessaire à l'exécution d'une mission effectuée par une autorité compétente, pour les finalités énoncées dans la directive, et être fondé sur le droit de l'Union ou le droit d'un État membre<sup>4661</sup>.

Par « disposition du droit d'un État membre », il ne faut pas seulement entendre une disposition légale émanant formellement d'un Parlement. La notion doit être comprise comme celle de « base légale » au sens de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux et de l'article 8 de la CEDH, telle qu'interprétées respectivement par la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme<sup>4662</sup>.

Une « base en droit interne » est donc suffisante pour répondre à la condition de licéité<sup>4663</sup>. Il importe cependant que cette base soit de « qualité », ce qui implique qu'elle soit suffisamment accessible et prévisible, c'est-à-dire « énoncée avec assez de précision pour permettre à un individu – en s'entourant au besoin de conseils éclairés – de régler sa conduite »<sup>4664</sup>. En outre, les juridictions européennes sont attentives à ce que la base légale soit suffisamment claire et précise en vue d'offrir une certaine protection contre d'éventuelles atteintes arbitraires de la part de la puissance publique<sup>4665</sup>.

En tout état de cause, la « disposition du droit d'un État membre » qui régit le traitement relevant du champ d'application de la Directive Police & Justice doit préciser « au moins les objectifs du traitement, les données à caractère personnel devant faire l'objet d'un traitement et les finalités du traitement »<sup>4666</sup>. Elle devrait en outre préciser « les procédures pour garantir l'intégrité et la confidentialité des données à caractère personnel et les procédures prévues pour

---

<sup>4660</sup> En particulier, le consentement de la personne concernée ne pourrait ici constituer une base juridique pour le traitement de données puisque la personne concernée dispose rarement d'une véritable liberté de choix lorsqu'elle est confrontée à une « autorité compétente » au sens de la Directive Police & Justice (considérant n° 35 de la Directive Police & Justice).

<sup>4661</sup> Article 8, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice.

<sup>4662</sup> Considérant n° 33 de la Directive Police & Justice.

<sup>4663</sup> Voy. not. Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Sociétés Colas Est e.a. c. France*, 16 avril 2002, § 43 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Wieser and Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche*, 16 octobre 2007, § 45 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, 1<sup>er</sup> décembre 2015, § 47 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Kopp c. Suisse*, 25 mars 1998, § 60 ; Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Servulo & Associados, Sociedade de Advogados, RL et autres c. Portugal*, 3 septembre 2015, § 94. Du côté de la Cour de justice, voy. par exemple C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság* (arrêt « WebMindLicenses »), 17 décembre 2015, C-419/14, EU:C:2015:832, § 81.

<sup>4664</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B.*, précité, § 68. Voy. aussi, Cour eur. D.H. (3<sup>e</sup> sect.), arrêt *M.N. et autres c. Saint-Marin*, 7 juillet 2015, § 72 ; Cour eur. D.H. (1<sup>ère</sup> sect.), arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, 14 mars 2013, § 123 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *S. et Marper c. Royaume-Uni*, 4 décembre 2008, § 95 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Maslak et Michalkova c. République tchèque*, 14 janvier 2016, § 57 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Amann c. Suisse*, 16 février 2000, § 50 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Versini-Campinchi et Crasnianski c. France*, 16 février 2016, § 51.

<sup>4665</sup> Voy. par exemple C.J.U.E., arrêt *WebMindLicenses*, précité, § 81. Voy. aussi Cour eur. D.H. (plén.), arrêt *Malone c. Royaume-Uni*, 2 août 1984, §§ 67-68 ; Cour eur. D.H. (ch.), arrêt *Leander c. Suède*, 26 mars 1987, § 51 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Rotaru c. Roumanie*, 4 mai 2000, § 55 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Segerstedt-Wiberg et autres c. Suède*, 6 juin 2006, § 76 ; Cour eur. D.H., arrêt *Amann*, précité, § 56.

<sup>4666</sup> Article 8, § 2, de la Directive Police & Justice.

la destruction de celles-ci, fournissant ainsi des garanties suffisantes vis-à-vis des risques d'utilisation abusive et d'arbitraire »<sup>4667</sup>.

1242. Comme nous avons eu l'occasion de le remarquer, le lanceur d'alerte accompagne fréquemment son signalement de pièces et de documents. Ces renseignements, qui comportent un certain nombre de données à caractère personnel, prennent souvent une forme numérisée. Le signalement effectué dans ce cadre est alors potentiellement susceptible de générer une situation soumise aux règles de protection des données : soit que les données à caractère personnel feront l'objet de traitements automatisés en tout ou en partie, soit qu'elles seront appelées à figurer dans un fichier.

Il convient de distinguer les trois catégories de traitements de données en jeu : la transmission de données auprès de l'autorité compétente, le traitement de données par l'autorité compétente et la transmission éventuelle à une autre autorité compétente.

Le particulier qui transmet des données à caractère personnel à une autorité compétente peut agir à double titre.

Il peut tout d'abord agir en qualité de personne privée<sup>4668</sup>. C'est le cas de celui qui, témoin de propos racistes ou xénophobes sur Internet, décide de réaliser une capture d'écran et de la transférer à la police ou encore de l'activiste qui, prenant fortuitement connaissance du contenu d'une clé USB attestant du fait qu'une entreprise méconnaît la législation environnementale décide de le signaler, données numériques à l'appui, aux autorités compétentes. Dans ce cas, le dénonciateur est exclu du champ d'application du RGPD dès lors qu'il effectue un traitement de données à caractère personnel « dans le cadre d'une activité strictement personnelle ou domestique » au sens de l'article 2, paragraphe 2, c), du Règlement<sup>4669</sup>. En ce sens, le considérant n° 18 du Règlement précise que les activités personnelles ou domestiques peuvent inclure « l'échange de correspondance », et ce sans vraisemblablement attacher d'importance à la qualité du destinataire. L'affirmation semble donc pouvoir valoir que le destinataire soit une personne privée ou une autorité publique.

Si l'on se fie aux critères fixés par le Groupe de l'article 29, l'activiste pourrait toutefois perdre le bénéfice de l'exclusion au motif qu'il n'entretient pas de relations personnelles ou domestiques avec les personnes concernées par les données à caractère personnel traitées<sup>4670</sup>.

---

<sup>4667</sup> Considérant n° 33 *in fine* de la Directive Police & Justice.

<sup>4668</sup> S'il prend un risque en vue de dénoncer des faits qui constituent une atteinte ou une menace à l'intérêt général, il pourrait être considéré comme un lanceur d'alerte « civique » tel que nous l'avons définie dans la présente étude. Sur cette notion, voy. *supra* nos 1013 et s.

<sup>4669</sup> Le RGPD reprend, en son article 2, § 2, c), l'exclusion définie par la Directive « vie privée » en faveur du traitement de données à caractère personnel effectué « par une personne physique dans le cadre d'une activité strictement personnelle ou domestique ». Sur la portée de cette exclusion, voy. spéc. C. DE TERWANGNE, « Définitions clés et champ d'application du RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 71-75. Voy. aussi C. DE TERWANGNE, « L'exception concernant les traitements de données à des fins personnelles et domestiques de la Directive 95/46/CE relative à la protection des données : note d'observations sous Cour de Justice de l'Union européenne (4<sup>e</sup> ch.), 11 décembre 2014 », *R.D.T.I.*, n° 58, 2015, pp. 39-51.

<sup>4670</sup> Au regard des autres critères définis par le Groupe de l'article 29, il faut noter qu'une telle activité est par ailleurs susceptible d'avoir un impact sur les droits des personnes concernées. Dans certains cas, elle peut aussi s'apparenter à une activité « à temps plein » (« *full-time activity* ») (G29, Statement of the Working Party on

De notre point de vue, l'exclusion du champ d'application du Règlement pourrait toutefois être justifiée dans ce cas dès l'instant où l'activiste effectue un traitement de données à caractère personnel « dans le cadre d'une activité qui ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union », en l'occurrence des activités à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, au sens de l'article 2, paragraphe 2, a), du Règlement. Ces activités relèvent de la Directive Police & Justice qui ne s'applique qu'aux autorités compétentes<sup>4671</sup>.

Le particulier peut aussi agir en qualité de « travailleur »<sup>4672</sup>. Une telle situation est susceptible de tomber sous le coup du RGPD dans la mesure où les données à caractère personnel en possession du travailleur ont été collectées sur son lieu de travail dans le cadre d'activités professionnelles qui relèvent du champ d'application du droit de l'Union<sup>4673</sup>. Il nous semble que le travailleur pourrait se voir reconnaître le statut de « responsable de traitement »<sup>4674</sup> (i) s'il collecte et sélectionne des données à caractère personnel au moyen de procédés automatisés en vue de les transmettre aux autorités compétentes et (ii) s'il n'existe aucun dispositif d'alerte étant entendu que dans un tel cas le travailleur détermine lui-même les finalités et les moyens des traitements en cause.

Il n'est pas certain que de tels traitements reposent sur une obligation légale, au sens de l'article à l'article 6, c), du RGPD, lorsqu'ils sont liés à la prise de connaissance d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu dans la mesure où l'article 30 du Code d'instruction criminelle n'établit pas d'obligation juridique<sup>4675</sup>.

Toujours est-il que le RGPD reconnaît que le responsable du traitement dispose d'un intérêt légitime à révéler l'existence d'une infraction pénale auprès d'une autorité compétente<sup>4676</sup> étant entendu que la présence d'un intérêt légitime, à l'instar de l'existence d'une obligation légale, permet de légitimer la réalisation d'un traitement au sens du RGPD<sup>4677</sup>. Sauf si une disposition légale autorise le travailleur à révéler ladite infraction – de telles dispositions figurent précisément dans les *whistleblowing laws* – un tel transfert de données est toutefois susceptible de se heurter à une obligation de confidentialité et, partant, d'être jugé illicite au regard du RGPD.

---

current discussions regarding the data protection reform package. Annex 2 : Proposals for Amendments regarding exemption for personal or household activities, 27 février 2013, p. 4).

<sup>4671</sup> Sur le champ d'application de la Directive Police & Justice, voy. *supra* n° 1179.

<sup>4672</sup> S'il prend un risque en vue de dénoncer des faits qui constituent une atteinte ou une menace à l'intérêt général, il pourra être considéré, suivant les cas, comme un lanceur d'alerte « *sensu stricto* » ou « *sensu lato* » tel que nous l'avons défini dans le cadre de l'étude. Sur ces notions, voy. *supra* nos 1020 et s.

<sup>4673</sup> De telles activités ne bénéficient pas de l'exclusion en faveur des activités « dans le cadre d'une activité strictement personnelle ou domestique » dès lors qu'elles présentent un lien « avec une activité professionnelle ou commerciale » (considérant n° 18 du RGPD).

<sup>4674</sup> Pour rappel, le « responsable du traitement » est la personne physique ou morale, l'autorité publique, le service ou un autre organisme qui, seul ou conjointement avec d'autres, détermine les finalités et les moyens du traitement; lorsque les finalités et les moyens de ce traitement sont déterminés par le droit de l'Union ou le droit d'un État membre » (article 4, 7), du RGPD).

<sup>4675</sup> Nous avons ainsi souligné que les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle n'établissent pas un « ordre de la loi » au sens de l'article 458 du Code pénal. Voy. *supra* n° 770.

<sup>4676</sup> Considérant n° 50 du RGPD. En ce sens, voy. C. FORGET, « Chapitre 6 - Cybersécurité – cybercriminalité : de l'enquête administrative à l'enquête pénale » in *Les obligations légales de cybersécurité et de notifications d'incidents* (F. DUMORTIER & V. VANDER GEETEN, coord.), Bruxelles, Politeia, 2019, p. 307.

<sup>4677</sup> Article 6, f), du RGPD.

1243. Les officiers de police judiciaire auxiliaire du procureur du Roi et les procureurs du Roi sont légalement autorisés à recevoir les dénonciations de crimes et délits<sup>4678</sup>. L'Administration générale des douanes et accises n'est, quant à elle, pas expressément autorisée à recevoir des dénonciations. Ceci étant, nous avons noté que la compétence en matière de poursuites en matière d'infractions douanières appartient respectivement à l'Administration générale des douanes et accises et au Ministère public<sup>4679</sup>. En particulier, il convient de rappeler que la loi du 22 avril 2003 octroie la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises<sup>4680</sup>.

Les traitements de données réalisés par ces autorités dans le cadre de la vérification et de l'examen des dénonciations doivent, en vertu de la Directive Police & Justice, être nécessaires à l'exécution d'une mission effectuée par une autorité compétente pour les finalités de prévention et de détection des infractions pénales visées par la Directive Police & Justice et être fondés sur une obligation légale ou réglementaire<sup>4681</sup>.

L'article 8 du Code d'instruction criminelle confie à la police judiciaire la mission de rechercher les crimes, les délits et les contraventions, d'en rassembler les preuves, et d'en livrer les auteurs aux tribunaux chargés de les punir. L'article 22 du Code d'instruction criminelle charge, quant à lui, les procureurs du Roi « de la recherche et la poursuite des infractions dont la connaissance appartient aux cours d'assises, aux tribunaux correctionnels et aux tribunaux de police, sauf, pour ces deux dernières juridictions, lorsque l'action publique est confiée à l'auditeur du travail ».

Les officiers de police judiciaire sont du reste tenus de renvoyer sans délai les dénonciations reçues au procureur du Roi, qui sera tenu d'examiner sans retard les procédures, et de les transmettre, avec les réquisitions qu'il jugera convenables, au juge d'instruction<sup>4682</sup>. Dans les cas de dénonciation de crimes ou délits autres que ceux qu'ils sont directement chargés de constater, les officiers de police judiciaire doivent aussi transmettre « sans délai au procureur du Roi les dénonciations qui leur auront été faites, et le procureur du Roi les remettra au juge d'instruction avec son réquisitoire »<sup>4683</sup>.

Les procureurs du Roi sont quant à eux tenus, « aussitôt que les délits parviendront à leur connaissance, d'en donner avis au procureur général près la cour d'appel, et d'exécuter ses ordres relativement à tous actes de police judiciaire ».

---

<sup>4678</sup> Voy. l'article 48 du C.i.cr. s'agissant des officiers de police judiciaire et les articles 31 et 47 du C.i.cr. s'agissant du procureur du Roi.

<sup>4679</sup> G. STEFFENS, « Les diverses compétences des douanes » in *Le droit pénal douanier aujourd'hui : un état des lieux* (F. DESTERBECK, dir.), Gent, Larcier, 2016, p. 18.

<sup>4680</sup> Loi du 22 avril 2003 octroyant la qualité d'officier de police judiciaire à certains agents de l'Administration des douanes et accises, *M.B.*, 8 mai 2003. Voy. *supra* n° 737.

<sup>4681</sup> Conformément à la Directive Police & Justice, l'article 33, § 1<sup>er</sup>, de loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel énonce qu'un traitement de données est licite s'il est nécessaire à l'exécution d'une mission effectuée par une autorité compétente pour les finalités de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre les menaces pour la sécurité publique et la prévention de telles menaces et s'il est fondé sur une obligation légale ou réglementaire.

<sup>4682</sup> Article 53 du C.i.cr.

<sup>4683</sup> Article 54 du C.i.cr.

Force est de constater que les dispositions du Code d'instruction criminelle en question offrent une « base légale » au sens de l'article 8 de la Directive Police & Justice, mais cette base légale ne peut être considérée comme de « qualité ». Les dispositions pertinentes ne précisent en effet pas les catégories de données à caractère personnel devant faire l'objet d'un traitement et les finalités du traitement comme le prescrit pourtant la loi du 30 juillet 2018 conformément à la Directive Police & Justice<sup>4684</sup>.

*b) Les principes relatifs aux traitements de données*

1244. À côté des principes définis par le RGPD, qui tendent, d'une part, à la loyauté, à la transparence, à la finalité et à la proportionnalité du traitement (i) et, d'autre part, à l'intégrité et la confidentialité (iii), la Directive Police & Justice se démarque par l'attention portée au principe de catégorisation (ii).

i) Les principes de loyauté, de transparence, de finalité et de proportionnalité

1245. Suivant les principes établis par le RGPD, l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice énonce que les États membres sont tenus de prévoir que les données à caractère personnel sont :

« a) traitées de manière licite et loyale;

b) collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes et ne sont pas traitées d'une manière incompatible avec ces finalités;

c) adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées;

d) exactes et, si nécessaire, tenues à jour; toutes les mesures raisonnables doivent être prises pour que les données à caractère personnel qui sont inexactes, eu égard aux finalités pour lesquelles elles sont traitées, soient effacées ou rectifiées sans tarder;

e) conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées;

f) traitées de façon à garantir une sécurité appropriée des données à caractère personnel, y compris la protection contre le traitement non autorisé ou illicite et contre la perte, la destruction ou les dégâts d'origine accidentelle, à l'aide de mesures techniques ou organisationnelles appropriées ».

1246. Tout traitement doit être loyal à l'égard des personnes physiques concernées. Le principe de loyauté en matière de protection des données est une notion distincte du droit à accéder à un tribunal impartial défini à l'article 47 de la Charte et à l'article 6 de la CEDH<sup>4685</sup>. La loyauté du traitement s'entend plutôt ici en termes de transparence, même si ce principe est

---

<sup>4684</sup> Article 33, § 2, de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

<sup>4685</sup> Considérant n° 26 de la Directive Police & Justice.



aujourd'hui autonome : il convient d'informer les personnes physiques des risques, règles, garanties et droits en ce qui concerne le traitement de données à caractère personnel les concernant et des modalités d'exercice de leurs droits par rapport au traitement.

Le principe de transparence figure donc également, comme dans le régime établi par le Règlement, parmi les principes de base relatifs aux traitements de données. Il n'empêche qu'il se voit assoupli au regard des finalités couvertes par la Directive Police & Justice. Le principe de transparence n'interdit ainsi « pas en soi aux autorités répressives de mener des activités telles que des enquêtes discrètes ou de la vidéosurveillance »<sup>4686</sup>.

1247. Dans les mêmes termes que le RGPD, la Directive Police & Justice prévoit que les données sont « collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes et ne sont pas traitées d'une manière incompatible avec ces finalités »<sup>4687</sup>.

Le principe de finalité est étroitement lié au principe de minimisation<sup>4688</sup> : le responsable du traitement doit d'abord définir quelles sont les finalités poursuivies par le traitement mis en place pour pouvoir ensuite déterminer quelles sont les données minimales nécessaires à la réalisation de ces finalités.

1248. La Directive Police & Justice est cependant plus stricte pour ce qui est du traitement ultérieur de données pour une finalité autre que celle pour laquelle les données ont été collectées. Il convient de distinguer deux cas de figures.

En cas de traitement ultérieur pour une finalité relevant du champ d'application de la Directive Police & Justice, la directive prévoit qu'un tel traitement n'est autorisé qu'à la condition que le responsable du traitement soit autorisé à traiter ces données à caractère personnel pour une telle finalité conformément au droit de l'Union ou au droit d'un État membre et que le traitement soit nécessaire et proportionné à cette autre finalité conformément au droit de l'Union ou au droit d'un État membre<sup>4689</sup>. En cas de traitement ultérieur pour une finalité qui ne relève pas de la Directive Police & Justice, la directive prévoit qu'un tel traitement doit être autorisé par le droit de l'Union ou le droit d'un État membre<sup>4690</sup>. Le RGPD est alors d'application sauf si le traitement est effectué dans le cadre d'une activité qui ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union.

1249. Ainsi, « lorsque les services de police collectent certaines données pour traiter les plaintes de victimes, ils sont tenus au respect de la directive. Par contre, s'ils réutilisent ces données pour une estimation du montant des aides qui pourrait être rétribué aux victimes, ils doivent se soumettre aux dispositions du RGDP »<sup>4691</sup>.

---

<sup>4686</sup> Considérant n° 26 de la Directive Police & Justice.

<sup>4687</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, b), de la Directive Police & Justice. Voy. aussi le considérant n° 29 de la Directive Police & Justice.

<sup>4688</sup> En ce sens, voy. G29, Avis 01/2014 sur l'application des notions de nécessité et de proportionnalité et la protection des données dans le secteur répressif, 27 février 2014, § 5.7. Voy. aussi C. FORGET, « La protection des données dans le secteur de la "police" et de la "justice" » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 879.

<sup>4689</sup> Article 4, § 2, de la Directive Police & Justice. Voy. aussi le considérant n° 29 de la directive précitée.

<sup>4690</sup> Article 9, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice.

<sup>4691</sup> C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 880.

Cette observation peut être transposée à l'hypothèse d'une dénonciation. Lorsque les services de police collectent des données à l'occasion d'une dénonciation, ils sont clairement tenus de respecter la directive. Le second cas de figure est en revanche moins évident. L'estimation de la prime qui pourrait être allouée à un indicateur est une démarche qui entre effectivement dans le cadre des méthodes particulières de recherche<sup>4692</sup>. Elle devrait donc rester soumise, à notre avis, à la Directive Police & Justice. De même, si les données étaient réutilisées à des fins d'évaluation statistique, elles continueraient de relever de la Directive Police & Justice dès lors qu'une telle finalité procède de la finalité de prévention<sup>4693</sup>.

1250. Que les traitements de données soient effectués pour des finalités légitimes, en ce que ces finalités ressortissent du champ d'application de la Directive Police & Justice, n'est pas suffisant. Encore faut-il que les données à caractère personnel soient « adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées »<sup>4694</sup>. Les données ne devraient être traitées « que si la finalité du traitement ne peut être raisonnablement atteinte par d'autres moyens »<sup>4695</sup>.

Conformément aux principes établis par le Règlement, les données doivent encore être « exactes et, si nécessaire, tenues à jour; toutes les mesures raisonnables doivent être prises pour que les données à caractère personnel qui sont inexacts, eu égard aux finalités pour lesquelles elles sont traitées, soient effacées ou rectifiées sans tarder »<sup>4696</sup>. Il y a lieu d'interpréter le principe d'exactitude de façon pragmatique, en ayant égard à la nature particulière de certaines données collectées par les autorités judiciaires. Ainsi, il est évident que les déclarations réalisées dans un contexte judiciaire, lesquelles contiennent des données à caractère personnel, reposent sur les perceptions subjectives du déclarant. Le principe d'exactitude ne devrait pas, par conséquent, « s'appliquer à l'exactitude de la déclaration elle-même mais simplement au fait qu'une déclaration déterminée a été faite »<sup>4697</sup>.

1251. Les données à caractère personnel doivent aussi être « conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées »<sup>4698</sup>. À la différence du RGPD, la Directive Police et Justice confie cependant aux législateurs nationaux le soin de fixer des délais appropriés « pour l'effacement des données à caractère personnel ou pour la vérification régulière de la nécessité de conserver les données à caractère personnel »<sup>4699</sup>. Des règles procédurales doivent par ailleurs garantir le respect de ces délais<sup>4700</sup>.

---

<sup>4692</sup> Sur les méthodes particulières de recherches et le recours aux indicateurs, voy. *supra* n° 745.

<sup>4693</sup> Voy. *supra* n° 1181.

<sup>4694</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, c), de la Directive Police & Justice.

<sup>4695</sup> Considérant n° 26 de la Directive Police & Justice.

<sup>4696</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, d), de la Directive Police & Justice.

<sup>4697</sup> Considérant n° 30 de la Directive Police & Justice.

<sup>4698</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, e) de la Directive Police & Justice.

<sup>4699</sup> Article 5 de la Directive Police & Justice.

<sup>4700</sup> Les États membres sont par ailleurs invités à « établir des garanties appropriées pour les données à caractère personnel conservées pendant des périodes plus longues à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins scientifiques, statistiques ou historiques » (considérant n° 26 de la Directive Police & Justice).

*A priori*, les principes établis au sujet des dispositifs d'alerte professionnelle sont ici applicables, *mutatis mutandis*, dès l'instant où ils tiennent compte de l'existence du déclenchement de poursuites judiciaires ou pénales<sup>4701</sup>.

ii) Le principe de catégorisation

1252. Le RGPD connaît déjà une certaine forme de catégorisation en ce qu'il soumet certaines catégories de données, les données dites sensibles et certaines données particulières, à un régime spécial. Le traitement de ces données est interdit sauf exceptions strictes. La Directive Police & Justice renverse le principe puisqu'elle *autorise* le traitement des données sensibles<sup>4702</sup> moyennant le respect de conditions strictes<sup>4703</sup>.

D'après l'article 10 de la Directive Police & Justice, le traitement de telles données « est autorisé uniquement en cas de nécessité absolue, sous réserve de garanties appropriées pour les droits et libertés de la personne concernée, et uniquement: a) lorsqu'ils sont autorisés par le droit de l'Union ou le droit d'un État membre; b) pour protéger les intérêts vitaux de la personne concernée ou d'une autre personne physique; ou c) lorsque le traitement porte sur des données manifestement rendues publiques par la personne concernée ».

1253. La Directive Police & Justice pousse cependant le principe de catégorisation nettement plus loin que le RGPD en ce qu'elle établit, dans le prolongement de la Recommandation R (87)15, un principe de catégorisation en ce qui concerne les personnes, les données à caractère personnel et les activités du responsable de traitement.

Le responsable du traitement doit tout d'abord établir, le cas échéant et dans la mesure du possible, une distinction claire entre les données à caractère personnel de différentes catégories de personnes concernées, telles que:

- « a) les personnes à l'égard desquelles il existe des motifs sérieux de croire qu'elles ont commis ou sont sur le point de commettre une infraction pénale;
- b) les personnes reconnues coupables d'une infraction pénale;
- c) les victimes d'une infraction pénale ou les personnes à l'égard desquelles certains faits portent à croire qu'elles pourraient être victimes d'une infraction pénale; et
- d) les tiers à une infraction pénale, tels que les personnes pouvant être appelées à témoigner lors d'enquêtes en rapport avec des infractions pénales ou des procédures pénales ultérieures,

---

<sup>4701</sup> Sur les principes applicables à la conservation des données collectées dans le cadre d'un dispositif d'alerte au regard du RGPD, voy. *supra* n° 1209.

<sup>4702</sup> Sont considérées comme sensibles les « données à caractère personnel qui révèlent l'origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques, ou l'appartenance syndicale, et le traitement des données génétiques, [l]es données biométriques aux fins d'identifier une personne physique de manière unique, des données concernant la santé ou des données concernant la vie sexuelle ou l'orientation sexuelle d'une personne physique » (article 10 de la Directive Police & Justice).

<sup>4703</sup> Ce renversement n'est qu'apparent puisqu'en pratique, cela revient à dire que les données sensibles ne peuvent faire l'objet d'un traitement que moyennant le respect de certaines conditions, ce que confirme le considérant n° 37 de la Directive Police & Justice.

des personnes pouvant fournir des informations sur des infractions pénales, ou des contacts ou des associés de l'une des personnes visées aux points a) et b) »<sup>4704</sup>.

Il ressort du Référentiel de la CNIL qu'une telle catégorisation est également souhaitée lorsque le responsable du traitement est soumis au RGPD<sup>4705</sup>.

Dans le cadre de la présente étude, la notion de « tiers » nous intéresse particulièrement. Elle englobe effectivement la notion d'informateur, visant les « personnes pouvant fournir des informations sur des infractions pénales », mais aussi celle plus étroite d'indicateur en ce qu'elle couvre les proches et les complices d'une personne suspecte ou reconnue coupable<sup>4706</sup>. Cette dernière catégorie a fait l'objet d'une attention particulière du Groupe de l'article 29, celui-ci considérant que le traitement de données de ce genre doit être « nécessaire à l'enquête relative à une infraction pénale spécifique ou aux poursuites y afférentes » et « indispensable à des fins préventives ciblées ou à des fins d'analyse criminelle, si et aussi longtemps que ces fins sont légitimes, clairement définies et spécifiques »<sup>4707</sup>.

La Directive Police & Justice reconnaît donc pleinement l'existence du phénomène de la dénonciation pénale<sup>4708</sup>.

1254. Le responsable de traitement est ensuite tenu de distinguer, dans la mesure du possible, les données à caractère personnel fondées sur des faits de celles fondées sur des appréciations personnelles<sup>4709</sup>, ce qui revient à opérer une catégorisation en fonction du degré d'exactitude ou de fiabilité<sup>4710</sup>. Comme nous l'avons vu, la Cour européenne des droits de l'homme distingue pareillement les jugements de faits des jugements de valeur lorsqu'elle doit examiner la légitimité d'une ingérence dans le droit à la liberté d'expression. Selon une jurisprudence constante, la Cour considère que la véracité des jugements de valeur ne peut être démontrée<sup>4711</sup>.

Enfin, le responsable du traitement doit encore tenir un registre de toutes les catégories d'activités de traitement effectuées sous sa responsabilité<sup>4712</sup>. Si le RGPD prévoit également la mise en place d'un tel registre<sup>4713</sup>, celui-ci s'applique dans ce cas aux *activités* du responsable du traitement et non aux *catégories* d'activités. Il va de soi que les traitements de données mis en œuvre dans le cadre des dispositifs d'alerte doivent figurer dans ce registre<sup>4714</sup>.

---

<sup>4704</sup> Article 6 de la Directive Police & Justice.

<sup>4705</sup> CNIL, Référentiel du 18 juillet 2019, point 5 ; CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 10.

<sup>4706</sup> Considérant n° 31 de la Directive Police & Justice.

<sup>4707</sup> G29, Avis 01/2013 du 26 février 2013 apportant une contribution supplémentaire aux discussions sur la proposition de directive relative à la protection des données traitées dans les domaines de la police et de la justice pénale, 00379/13/FR WP 201, p. 4.

<sup>4708</sup> Pour rappel, les personnes qui, après avoir donné leur consentement éclairé, ont été identifiées comme informateurs ou enregistrées comme tels dans des bases de données gérées par des autorités désignées au niveau national ne devraient pas tomber sous le coup de la Directive sur les lanceurs d'alerte lorsqu'elles signalent des violations au droit de l'Union aux services répressifs en échange d'une récompense ou d'une indemnisation (considérant n° 30 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>4709</sup> Article 7, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice.

<sup>4710</sup> Considérant n° 30 de la Directive Police & Justice.

<sup>4711</sup> Voy. par exemple Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), déc. *Chernysheva c. Russia*, 10 juin 2004, pp. 12-13 ; Cour eur. D.H., arrêt *Sofranschi*, précité, § 32 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 47.

<sup>4712</sup> Article 24 de la Directive Police & Justice.

<sup>4713</sup> Article 30 du RGPD.

<sup>4714</sup> En ce sens, sous l'angle du RGPD, voy. CNIL, Projet de référentiel du 11 avril 2019, p. 2.

iii) Le principe d'intégrité et de confidentialité

1255. La Directive Police & Justice veille, conformément aux principes établis par le RGPD, à ce que les données à caractère personnel soient « traitées de façon à garantir une sécurité appropriée des données à caractère personnel, y compris la protection contre le traitement non autorisé ou illicite et contre la perte, la destruction ou les dégâts d'origine accidentelle, à l'aide de mesures techniques ou organisationnelles appropriées »<sup>4715</sup>. Le responsable du traitement doit mettre en œuvre des mesures permettant d'atténuer ces risques, en ce compris le chiffrement<sup>4716</sup>. Ces principes donnent également lieu à une succession de sous-obligations similaires à celles instituées par le RGPD<sup>4717</sup>. Comme le souligne le Groupe de l'article 29, l'alignement des deux régimes de sécurité est particulièrement essentiel au vu de l'intentification des échanges entre les autorités répressives et les autorités administratives, mais aussi et surtout, comme l'illustre foncièrement la présente étude, entre les autorités répressives et les acteurs privés<sup>4718</sup>. La problématique de la dénonciation, et ses nombreuses implications, démontre à suffisance la pertinence d'un tel alignement.

Les transferts de données entre États membres et pays tiers font l'objet d'une attention plus grande encore que dans la RGPD en raison du risque accru que représentent de tels transferts pour les droits de la personne concernée<sup>4719</sup>. Bien que le système de dénonciation mis en place par la Directive sur les lanceurs d'alerte ait pour objectif principal de consolider la réalisation du marché intérieur, des transferts de données en dehors du territoire des États membres pourront être requis au regard des finalités variées poursuivies par ledit système, notamment la prévention et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>4720</sup>.

*c) Les droits de la personne concernée*

1256. Comme pour l'examen des règles fixées par le RGPD, nous présentons tout d'abord les droits de la personne concernée (i) et examinons ensuite leurs limites (ii).

i) La portée des droits de la personne concernée

1257. La Directive Police & Justice, à l'instar du RGPD, mise en premier lieu sur la transparence en vue de garantir l'effectivité des droits de la personne concernée<sup>4721</sup>. Le

---

<sup>4715</sup> Article 4, § 1<sup>er</sup>, f), de la Directive Police & Justice.

<sup>4716</sup> Considérant n° 60 de la Directive Police & Justice.

<sup>4717</sup> C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 882.

<sup>4718</sup> G29, Opinion 03/2015 of 1<sup>st</sup> December 2015 on the draft directive on the protection of individuals with regard to the processing of personal data by competent authorities for the purposes of prevention, investigation, detection or prosecution of criminal offences or the execution of criminal penalties, and the free movement of such data, WP 233, p. 4.

<sup>4719</sup> Considérants n°s 64-75 de la Directive Police & Justice.

<sup>4720</sup> Comme nous l'avons observé dans le point précédent, des flux transfrontières de données auront aussi lieu en cas d'externalisation de la gestion des alertes vers un service situé en dehors de l'Union européenne. Voy. *supra* n° 1213.

<sup>4721</sup> Article 12 de la Directive Police & Justice. Voy. aussi considérant n° 39 de la Directive Police & Justice.

responsable de traitement doit fournir un certain nombre d'informations à la personne concernée. Ces informations peuvent être fournies par voie électronique, en ce compris au travers d'un espace réservé sur le site Internet du responsable de traitement<sup>4722</sup>. Ce dernier est tenu d'employer un langage concis, compréhensible et aisément accessible dans ses communications avec la personne concernée.

L'*obligation d'information* est particulièrement importante au regard du thème qui nous occupe puisque c'est elle qui permet à la personne concernée d'avoir connaissance des limitations apportées à ses droits dans le cadre d'une procédure de dénonciation. L'obligation d'information revêt une importance encore plus grande lorsque la Directive Police & Justice est applicable dès lors que cette dernière autorise davantage de limitations que le RGPD.

1258. Une obligation d'information renforcée est prévue dans des circonstances particulières qui menacent la loyauté du traitement. C'est justement le cas lorsque les données sont collectées à l'insu de la personne concernée, par exemple via des proches ou des informateurs<sup>4723</sup>. Dans ce cas, la Directive Police & Justice prévoit la transmission d'informations additionnelles<sup>4724</sup>.

Les législateurs nationaux peuvent néanmoins retarder, limiter ou refuser la fourniture de ces informations additionnelles à la personne concernée « dès lors et aussi longtemps qu'une mesure de cette nature constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique, en tenant dûment compte des droits fondamentaux et des intérêts légitimes de la personne physique concernée »<sup>4725</sup> et ce notamment pour :

- « a) éviter de gêner des enquêtes, des recherches ou des procédures officielles ou judiciaires;
- b) éviter de nuire à la prévention ou à la détection d'infractions pénales, aux enquêtes ou aux poursuites en la matière ou à l'exécution de sanctions pénales
- [...]
- e) protéger les droits et libertés d'autrui ».

Les deux premières hypothèses permettent de justifier une limitation des droits de la personne concernée dans le cadre d'un processus de dénonciation puisque la dénonciation est précisément un outil de prévention et de détection des infractions, spécialement pénales. Lorsqu'une autorité compétente collecte des données auprès d'un acteur privé à l'insu de la personne concernée, sur demande ou sur base volontaire, la notification du traitement en question pourrait être postposée en vue de ne pas compromettre l'issue de l'enquête<sup>4726</sup>. Une telle justification préside à l'article 333/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 qui diffère la notification au contribuable des

---

<sup>4722</sup> Considérants n<sup>os</sup> 39 et 42 de la Directive Police & Justice.

<sup>4723</sup> Considérant n<sup>o</sup> 42 de la Directive Police & Justice ; C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 890.

<sup>4724</sup> Il s'agit des informations suivantes : « a) la base juridique du traitement, b) la durée de conservation des données à caractère personnel ou, lorsque ce n'est pas possible, les critères utilisés pour déterminer cette durée; c) le cas échéant, les catégories de destinataires des données à caractère personnel, y compris dans les pays tiers ou au sein d'organisations internationales; d) au besoin, des informations complémentaires, en particulier lorsque les données à caractère personnel sont collectées à l'insu de la personne concernée » (article 13, § 2, de la Directive Police & Justice).

<sup>4725</sup> Article 13, § 3, de la Directive Police & Justice.

<sup>4726</sup> C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.* p. 890.

indices de fraude fiscale « lorsque les droits du Trésor sont en péril »<sup>4727</sup>. Enfin, la troisième hypothèse mentionnée permet de justifier une limitation en vue de préserver la confidentialité du lanceur d'alerte et des personnes impliquées, axe focal du régime de protection établi par la Directive sur les lanceurs d'alerte.

1259. La personne concernée bénéficie, en vertu de la Directive Police & Justice, des mêmes droits que ceux reconnus par le RGPD. Une personne physique a tout d'abord *le droit d'accéder* « aux données qui ont été collectées la concernant et d'exercer ce droit facilement, à des intervalles raisonnables, afin de prendre connaissance du traitement et d'en vérifier la licéité »<sup>4728</sup>. Le droit d'accès est cardinal dès lors qu'il permet à la personne concernée d'exercer les autres droits que lui confère la directive et de vérifier si ses données ont été traitées conformément à la directive<sup>4729</sup>.

Ce droit ne permet pas d'accéder aux informations relatives à l'origine des données à caractère personnel, la Directive Police & Justice mentionnant que les informations auxquelles la personne concernée a accès « ne devraient pas révéler l'identité des personnes physiques, en particulier les sources confidentielles »<sup>4730</sup>. Comme le souligne la Directive sur les lanceurs d'alerte, la confidentialité de l'identité du dénonciateur représente une mesure *ex ante* primordiale en vue de protéger ce dernier contre les représailles potentielles<sup>4731</sup>. La confidentialité devrait être étendue à l'ensemble des données qui permettent d'identifier la source, telles que sa profession et son lieu de travail<sup>4732</sup>.

1260. Une personne physique devrait du reste avoir le *droit de faire rectifier* des données à caractère personnel inexacts la concernant, en particulier lorsque cela touche aux faits. À cet égard, l'article 18, paragraphe 4, alinéa 3, de la Directive sur les lanceurs d'alerte oblige les entités juridiques des secteurs privé et public et les autorités compétentes à donner « à l'auteur de signalement la possibilité de vérifier, de rectifier et d'approuver le procès-verbal de la rencontre par l'apposition de sa signature ». Néanmoins, un tel droit ne devrait pas affecter la teneur d'une déposition que celle-ci provienne d'une victime ou d'un informateur<sup>4733</sup>. Il s'ensuit que le droit de rectification ne peut être exercé qu'au moment où la déposition est proprement dit réalisée, ce qui correspond à la pratique actuellement en vigueur.

## ii) La limitation des droits de la personne concernée

1261. L'exercice des droits de la personne concernée admet davantage de limitations, dans le régime de la Directive Police & Justice que dans celui du RGPD, eu égard au contexte pénal et judiciaire<sup>4734</sup>. Comme toute limitation à un droit fondamental, en l'occurrence au droit au respect de la vie privée et à la protection des données, les limitations des droits de la personne

---

<sup>4727</sup> Sur la collecte de renseignements par l'administration fiscale, voy. *supra* n° 347.

<sup>4728</sup> Considérant n° 43 de la Directive Police & Justice.

<sup>4729</sup> Considérant n° 43 *in fine* de la Directive Police & Justice.

<sup>4730</sup> Considérant n° 43 de la Directive Police & Justice.

<sup>4731</sup> En ce sens, voy. le considérant n° 82 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi *supra* nos 417 et 914.

<sup>4732</sup> En ce sens, voy. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 5 ; G29, Avis n° 1/2006, p. 16 ; CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 11 ; CPVP, Avis n° 35/2011, précité, p. 4, point 14.

<sup>4733</sup> Considérant n° 47 de la Directive Police & Justice.

<sup>4734</sup> Articles 14 à 16 de la Directive Police & Justice.

concernée doivent cependant respecter les conditions posées par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et la CEDH, telles qu'interprétées respectivement par la Cour de justice et la Cour européenne des droits de l'homme<sup>4735</sup>.

À cet égard, la Directive sur les lanceurs d'alerte précise qu'il convient de limiter, par des mesures législatives, l'exercice de certains droits liés à la protection des données des personnes concernées « dans la mesure et pour la durée nécessaires pour prévenir et déjouer les tentatives visant à entraver les signalements ou à faire obstacle au suivi de ces signalements, à contrecarrer ce suivi ou le ralentir, notamment pour ce qui est des enquêtes, ou les tentatives visant à découvrir l'identité des auteurs de signalement »<sup>4736</sup>.

Il convient donc de limiter les droits de la personne concernée dans la mesure où une telle limitation est nécessaire en vue de conférer un effet utile à la Directive sur les lanceurs d'alerte.

1262. Conformément à la Directive Police & Justice, les législateurs nationaux peuvent limiter, « entièrement ou partiellement, le droit d'accès de la personne concernée, dès lors et aussi longtemps qu'une telle limitation partielle ou complète constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique, en tenant dûment compte des droits fondamentaux et des intérêts légitimes de la personne physique concernée »<sup>4737</sup> dans les trois hypothèses mentionnées plus haut et reprises dans la directive à l'article 15 : effectivité de l'enquête (a), prévention et détection des infractions pénales (b), protection des droits et libertés d'autrui (c). Toute limitation, suspension ou dérogation doit cependant intervenir après un examen concret et individuel de la part du responsable du traitement<sup>4738</sup>.

Comme nous venons de le rappeler, la confidentialité représente une mesure phare dans le régime de protection des lanceurs d'alerte. La Directive sur les lanceurs d'alerte souligne à ce propos que la protection effective de la confidentialité de l'identité des auteurs de signalement est nécessaire à la protection des droits et libertés d'autrui, en l'occurrence ceux des auteurs de signalement, lorsque les signalements sont traités par des autorités compétentes au sens de la Directive Police & Justice. Autrement dit, l'ingérence dans le droit à la vie privée des personnes concernées, que suppose la limitation des droits reconnus sur pied des règles européennes de protection des données, est nécessaire et répond effectivement au besoin de protection des droits et libertés d'autrui conformément à l'article 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dans la mesure où elle est nécessaire à la protection effective de la confidentialité de l'identité des auteurs de signalement. Elle est pareillement nécessaire dans une société démocratique à la poursuite de la protection des droits d'autrui conformément à l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH.

Lorsque les données à caractère personnel sont traitées dans le cadre d'une enquête pénale ou d'une procédure judiciaire en matière pénale, comme c'est le cas dans le contexte d'une dénonciation aux autorités de poursuite, les législateurs nationaux peuvent du reste prévoir que « le droit à l'information, le droit d'accès aux données à caractère personnel, de rectification ou

---

<sup>4735</sup> Considérant n° 46 de la Directive Police & Justice.

<sup>4736</sup> Considérant n° 85 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4737</sup> Article 15 de la Directive Police & Justice.

<sup>4738</sup> Considérant n° 44 *in fine* de la Directive Police & Justice.



d'effacement de celles-ci, et le droit de limitation du traitement sont exercés conformément aux règles nationales relatives à la procédure judiciaire »<sup>4739</sup>.

*d) La mise en œuvre du principe d'« accountability »*

1263. À l'instar du RGPD, la Directive Police & Justice établit le principe de responsabilité (*accountability*) du responsable du traitement pour tout traitement de données à caractère personnel qu'il effectue lui-même ou qui est réalisé pour son compte<sup>4740</sup>. Ce principe oblige le responsable du traitement à mettre en œuvre des mesures appropriées et effectives en vue de respecter la directive étant entendu qu'il doit être à même de démontrer que les activités de traitement qu'il effectue lui-même ou qui sont réalisées pour son compte respectent effectivement la directive.

Parmi ces mesures appropriées et effectives figure la mise en place de dispositifs de signalement auprès d'un délégué à la protection des données. Comme nous l'avons montré, de tels dispositifs de signalement s'apparentent à des dispositifs de *whistleblowing* dès l'instant où ils permettent à un *employé* de faire part de ses *préoccupations* en matière de protection des données auprès d'une *personne capable* de déclencher une réaction.

La Directive Police & Justice prévoit la désignation d'un délégué à la protection des données en toute hypothèse<sup>4741</sup>. Les États membres peuvent toutefois exempter de la désignation d'un délégué à la protection des données les tribunaux et les autres autorités judiciaires indépendantes dans l'exercice de leur fonction juridictionnelle<sup>4742</sup>. C'est le cas des services du procureur du Roi qui reçoivent une dénonciation sur la base des articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle.

1264. Dans le sillage du RGPD, la Directive Police & Justice oblige le responsable du traitement à réaliser une analyse d'impact lorsqu'un type de traitement est susceptible d'engendrer un risque élevé pour les droits et les libertés des personnes physiques<sup>4743</sup>. Les lignes directrices établies par le Groupe de l'article 29 au sujet du RGPD<sup>4744</sup> s'appliquent *mutatis mutandis* à l'analyse d'impact prévue sous l'égide de la Directive Police & Justice<sup>4745</sup>. Compte tenu des conclusions auxquelles nous sommes arrivées plus haut, on ne peut que conseiller, ici également, de procéder à une analyse d'impact préalablement à la mise en place d'un dispositif de dénonciation. Des risques pour les droits et les libertés des personnes physiques peuvent clairement résulter du traitement de données collectées dans le cadre d'un dispositif de dénonciation mis en place par des autorités compétentes au sens de la Directive Police &

---

<sup>4739</sup> Considérant n° 49 de la Directive Police & Justice.

<sup>4740</sup> Considérant n° 50 de la Directive Police & Justice.

<sup>4741</sup> Article 32 de la Directive Police & Justice.

<sup>4742</sup> Considérant n° 63 de la Directive Police & Justice.

<sup>4743</sup> Article 27 de la Directive Police & Justice.

<sup>4744</sup> G29, Lignes directrices concernant l'analyse d'impact relative à la protection des données (AIPD) et la manière de déterminer si le traitement est « susceptible d'engendrer un risque élevé » aux fins du règlement (UE) 2016/679, 17/FR, WP 248 rév. 01, adoptées le 4 avril 2017, telles que modifiées et adoptées en dernier lieu le 4 octobre 2017.

<sup>4745</sup> G29, Avis 01/2013, précité, p. 6 ; CPVP, Recommandation n° 01/2018 du 28 février 2018 concernant l'analyse d'impact relative à la protection des données et la consultation préalable (CO-AR-2018-001). Voy. aussi C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 884.

Justice. Un tel traitement pourrait par exemple donner lieu à une atteinte à la réputation de la personne dénoncée ou à une sanction pénale telle qu'une privation de liberté, et à des représailles à l'encontre de l'auteur de la dénonciation. Les données traitées dans le cadre d'un tel dispositif peuvent de plus se rapporter à des infractions pénales<sup>4746</sup>.

La Directive Police & Justice consacre également, selon les mêmes termes que le RGPD, le principe de la protection des données dès la conception (« *by design* ») et celui par défaut (« *by default* »). La Directive sur les lanceurs d'alerte soulignant l'importance de ces principes, il faut en déduire que ces deux principes s'avèrent particulièrement pertinents dans la mise en place d'un dispositif de dénonciation sous l'égide de la Directive Police & Justice.

1265. À côté de la tenue d'un registre<sup>4747</sup>, la Directive Police & Justice impose la tenue de journaux (« *logs* » ou « *logs files* ») « au moins pour les opérations de traitement suivantes dans des systèmes de traitement automatisé: la collecte, la modification, la consultation, la communication, y compris les transferts, l'interconnexion et l'effacement »<sup>4748</sup>. Les journaux des opérations de consultation et de communication doivent préciser « le motif, la date et l'heure de celles-ci et, dans la mesure du possible, l'identification de la personne qui a consulté ou communiqué les données à caractère personnel, ainsi que l'identité des destinataires de ces données à caractère personnel »<sup>4749</sup>.

Le Groupe de l'article 29 souligne que la tenue de journaux est « un outil essentiel pour contrôler la protection des données, et donc pour contrôler toutes les opérations pertinentes de traitement des données »<sup>4750</sup> dès lors qu'elle permet de suivre l'activité des utilisateurs afin de détecter les cas d'utilisation abusive<sup>4751</sup>. La journalisation poursuit donc un double objectif : dissuasif en ce qu'il permet d'identifier les utilisations abusives et punitif en ce qu'il permet de détecter les infractions et ses auteurs.

La tenue de tels journaux est imposée, non pas seulement par la Directive Police & Justice, mais aussi par les lignes directrices en matière de *whistleblowing*, comme nous l'avons mis en exergue.

1266. Le respect des règles adoptées en vertu de la Directive Police & Justice est placé sous le contrôle d'une autorité publique indépendante. Celle-ci est chargée de veiller à la double finalité poursuivie par la directive : protéger les personnes physiques à l'égard des traitements

---

<sup>4746</sup> Considérant n° 51 de la Directive Police & Justice.

<sup>4747</sup> Comme nous l'avons déjà noté, la Directive Police & Justice oblige le responsable du traitement à tenir un registre de toutes les catégories d'activités de traitement effectuées sous sa responsabilité (article 24 de la Directive Police & Justice). Un tel registre vise à apporter la preuve que le responsable du traitement respecte la directive conformément au principe d'*accountability* (considérant n° 56 de la Directive Police & Justice). Le responsable est effectivement tenu de mettre ce registre à la disposition de l'autorité de contrôle qui le demande afin qu'elle puisse effectuer un contrôle des opérations de traitement (article 24, § 3, alinéa 2, de la Directive Police & Justice).

<sup>4748</sup> Article 25 de la Directive Police & Justice.

<sup>4749</sup> Article 25 de la Directive Police & Justice.

<sup>4750</sup> G29, Avis du 29 novembre 2017 sur certaines questions clés de la directive (UE) 2016/680 (directive « police »), 17/FR WP 258 p. 31.

<sup>4751</sup> Ce faisant, la Groupe de l'article 29 attire l'attention des législateurs nationaux sur la nécessité de prévoir « l'adoption de mesures techniques afin de garantir l'intégrité des journaux » (G29, Avis du 29 novembre 2017, précité, p. 31). En l'absence de telles garanties, les journaux pourraient perdre toute utilité.

de données à caractère personnel et faciliter le libre flux des données à caractère personnel au sein de l'Union<sup>4752</sup>.

Les États membres sont libres de confier à l'autorité de contrôle instituée en application du RGPD les missions confiées à l'autorité de contrôle instituée en application de la Directive Police & Justice<sup>4753</sup>. En Belgique, la supervision commune du respect des règles adoptées en vertu du RGPD et de la Directive Police & Justice a été confiée à un organe unique, l'Autorité de Protection des Données, qui a remplacé la CPVP. Selon la même logique qui anime le *whistleblowing*, le régime de réclamation auprès de l'autorité de contrôle comporte un retour d'informations en faveur du plaignant. Ainsi, il convient que l'autorité de contrôle informe « la personne concernée de l'état d'avancement et de l'issue de la réclamation dans un délai raisonnable. Si l'affaire requiert un complément d'enquête ou une coordination avec une autre autorité de contrôle, des informations intermédiaires devraient être fournies à la personne concernée »<sup>4754</sup>. En outre, les autorités de contrôle devraient aussi avoir le pouvoir de porter les violations de la directive à l'attention des autorités judiciaires ou d'ester en justice, et ce sans préjudice des pouvoirs des autorités chargées des poursuites en vertu du droit de l'État membre<sup>4755</sup>.

Au regard du sujet qui nous occupe, il y a lieu de signaler que la Directive Police & Justice préconise de ne pas étendre « la compétence de l'autorité de contrôle aux traitements de données à caractère personnel effectués par d'autres autorités judiciaires indépendantes dans l'exercice de leur fonction juridictionnelle, par exemple le Ministère public »<sup>4756</sup>. La Directive Police & Justice ne soustrait pas pour autant ces traitements à tout contrôle dès l'instant où le respect des règles par les juridictions et autres autorités judiciaires indépendantes fait toujours l'objet d'un contrôle indépendant conformément à l'article 8, paragraphe 3, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>4757</sup>. Il n'empêche qu'une telle exclusion a de quoi surprendre<sup>4758</sup> compte tenu des répercussions importantes sur les droits des personnes concernées attachées à ces catégories de traitements.

### *C. Les principes applicables à la dénonciation publique*

1267. L'article 85 du RGPD confie aux États membres le soin de concilier par la loi, le droit à la protection des données à caractère personnel et le droit à la liberté d'expression et d'information, « y compris le traitement à des fins journalistiques et à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire ».

Comme le rappelle le considérant n° 4 du RGPD, le droit à la protection des données à caractère personnel « n'est pas un droit absolu; il doit être considéré par rapport à sa fonction dans la

---

<sup>4752</sup> Article 41, § 1<sup>er</sup>, de la Directive Police & Justice. Voy. aussi le considérant n° 4 de la Directive Police & Justice.

<sup>4753</sup> Article 41, § 3, et considérant n° 76 de la Directive Police & Justice.

<sup>4754</sup> Considérant n° 81 de la Directive Police & Justice. Voy. aussi le considérant n° 85 de la Directive Police & Justice.

<sup>4755</sup> Considérant n° 82 de la Directive Police & Justice.

<sup>4756</sup> Considérant n° 80 de la Directive Police & Justice.

<sup>4757</sup> Considérant n° 80 *in fine* de la Directive Police & Justice.

<sup>4758</sup> En ce sens, voy. C. FORGET, « La protection des données ... », *op. cit.*, p. 900.

société et être mis en balance avec d'autres droits fondamentaux, conformément au principe de proportionnalité [...] en particulier le respect de la vie privée et familiale, du domicile et des communications, la protection des données à caractère personnel, la liberté de pensée, de conscience et de religion, la liberté d'expression et d'information [...]. ».

1268. Il s'ensuit que les États membres sont libres – mais ils y sont tenus<sup>4759</sup> – de définir le régime dérogatoire qu'il convient d'appliquer au traitement particulier que constitue le traitement à des fins exclusivement journalistiques<sup>4760</sup>. À l'instar de la Directive « vie privée » qu'il remplace, le RGPD maintient l'absence d'homogénéité en la matière<sup>4761</sup>, énonçant que lorsque les exemptions ou dérogations établies en vertu du régime dérogatoire « diffèrent d'un État membre à l'autre, le droit de l'État membre dont relève le responsable du traitement devrait s'appliquer »<sup>4762</sup>.

Dans le cadre de la présente étude, il convient d'évoquer deux questions. Premièrement, à qui s'applique le régime dérogatoire ? Autrement dit, que faut-il entendre par « traitement à des fins journalistiques » (a) ? Deuxièmement, en quoi consiste le régime dérogatoire ? En quoi le régime déroge-t-il aux règles définies par le RGPD (b) ?

#### *a) La notion de « traitement à des fins journalistiques »*

1269. À l'instar de la directive qu'il remplace, le RGPD ne définit pas ce qu'il faut entendre par « traitement de données à caractère personnel uniquement à des fins journalistiques »<sup>4763</sup>. Il se borne à noter qu'« il y a lieu de retenir une interprétation large des notions liées à cette liberté, telles que le journalisme » et ce « [p]our tenir compte de l'importance du droit à la liberté d'expression dans toute société démocratique ».

La notion de « fins journalistiques » a donné lieu à une interprétation divergente de la part des deux juridictions européennes suprêmes, la Cour de justice et la Cour des droits de l'homme, à

---

<sup>4759</sup> Si la portée du régime dérogatoire est entourée d'un certain flou juridique, le principe du régime dérogatoire est quant à lui acquis (voy. not. Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (C. DE TERWANGNE & K. ROSIER, dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 774).

<sup>4760</sup> Quoique l'article 85 du RGPD renvoie aux fins journalistiques sans guère plus de précisions, le considérant n° 153 du RGPD précise que le régime dérogatoire établi en vertu de l'article 85 du RGPD s'applique au « traitement de données à caractère personnel *uniquement* à des fins journalistiques (nous soulignons). En ce sens, voy. C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? » in *La protection des données à caractère personnel en Belgique. Manuel de base* (E. DEGRAVE & C. DE TERWANGNE, avec la coll. de L. GÉRARD & A. DELFORGE), Politeia, 2019, p. 115.

<sup>4761</sup> Sur la portée du régime dérogatoire établi par la Directive « vie privée » et son interprétation par la C.J.U.E., voy. C. DE TERWANGNE, « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », note sous C.J.C.E. (gr. ch.), 16 décembre 2008, Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy, aff. C-73/07, *R.D.T.I.*, n° 38, 2010, pp. 130-144.

<sup>4762</sup> Considérant n° 153 *in fine* du RGPD.

<sup>4763</sup> L'absence de définition ayant mené sous l'égide de la Directive « vie privée » à la coexistence d'interprétations variées entre les États membres, on pouvait toutefois s'attendre à ce que le législateur européen propose une définition univoque.

l'occasion de l'affaire « *Satamedia* » déjà évoquée (i)<sup>4764</sup>. L'interprétation reçue en droit belge est suffisamment surprenante pour que nous nous y arrêtons brièvement (ii).

i) La signification de la notion dans la jurisprudence européenne

1270. Quoiqu'elle ne concerne pas directement la problématique de la dénonciation fiscale, l'affaire *Satamedia* est riche d'enseignements en ce qu'elle met pleinement en lumière la recherche d'un juste équilibre dans le domaine fiscal entre deux valeurs fondamentales, la valeur du secret et la valeur de la transparence.

Pour rappel, l'entreprise *Satakunnan Markkinapörssi Oy* a décidé de tirer parti de la législation finlandaise relative à la transparence fiscale en collectant une très grande quantité de données fiscales auprès des autorités finlandaises en vue de leur publication dans le magazine *Veropörssi* et de leur transmission à l'entreprise *Satamedia* afin d'en permettre la diffusion sur demande via un service de SMS.

Alors que la Cour de Luxembourg juge, sur question préjudicielle, que les activités des sociétés requérantes doivent être considérées comme des activités de traitement de données à caractère personnel exercées « aux seules fins de journalisme » au sens de l'article 9 de la Directive « vie privée » dans la mesure où lesdites activités ont « pour seule finalité la divulgation au public d'informations, d'opinions ou d'idées, sous quelque moyen de transmission que ce soit »<sup>4765</sup>, la Cour de Strasbourg considère qu'il était prévisible, pour les sociétés requérantes, de ne pas être considérées devant les juridictions nationales comme effectuant des traitements « aux seules fins de journalisme » au regard de la réglementation finlandaise et européenne<sup>4766</sup>.

Les activités des sociétés requérantes consistent pourtant clairement dans la « divulgation au public d'informations, d'opinions ou d'idées, sous quelque moyen de transmission que ce soit » et donc dans des activités à des fins de journalisme au sens de la Directive « vie privée » telle qu'interprétée par la Cour de justice.

---

<sup>4764</sup> Sur les faits à l'origine de l'affaire *Satamedia*, voy. *supra* n° 1115. Pour un commentaire des arrêts rendus par la Cour européenne des droits de l'homme (en chambre et en grande chambre), voy. not. Q. VAN ENIS, « Protection des données et liberté d'expression : (re)diffusion de données publiques ne rime pas (toujours) avec activités journalistiques (obs. sous Cour eur. dr. h., Gde Ch., arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017) », *Rev.trim.d.h.*, n° 116, 2018, pp. 953-984 et *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 564-603, n°s 440-467. Voy. aussi D. VOORHOOF, « No journalism exception for massive exposure of personal taxation data », *A. & M.*, 2017, liv. 1, pp. 73-76. Pour un commentaire de l'arrêt rendu par la Cour de justice, voy. not. C. DE TERWANGNE, « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », note sous C.J.C.E. (gr. ch.), 16 décembre 2008, *Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy*, aff. C-73/07, *R.D.T.I.*, n° 38, 2010, pp. 130-144 ; B. DOCQUIR, « Arrêt *Satamedia* : la (re)diffusion d'informations publiques dans les médias et les exigences de la protection des données », *R.E.D.C.*, 2009, n° 2, pp. 560-581. Pour un examen de la notion de traitement à des fins personnelles ou domestiques sous l'angle de l'affaire *Satamedia*, voy. Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression ... », *op. cit.*, pp. 774-781.

<sup>4765</sup> C.J.C.E. (gde ch.), arrêt *Tietosuojavalituuttetu c. Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy*, 16 décembre 2008, C-73/07, EU:C:2008:727, point 61.

<sup>4766</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, § 151.

1271. Il faut néanmoins admettre que l'interprétation de la Cour de Luxembourg conduit à confondre liberté d'expression et journalisme<sup>4767</sup>. Si toute personne bénéficie du droit à la liberté d'expression, toute personne ne se voit pas reconnaître le bénéfice de la liberté de la presse. Le bénéfice de cette liberté est conditionnée.

Aux yeux de la Cour des droits de l'homme, la presse bénéficie d'une protection particulière sur le terrain de l'article 10 de la Convention en ce qu'elle exerce une fonction de « chien de garde ». Comme nous l'avons noté<sup>4768</sup>, la fonction de « chien de garde » contribue au débat public par la diffusion d'informations et d'idées sur des questions d'intérêt général<sup>4769</sup>.

La fonction de chien de garde n'est pas l'apanage de la presse. En particulier, la Cour a déjà reconnu qu'une organisation non gouvernementale qui appelle l'attention de l'opinion sur des sujets d'intérêt public exerce un rôle de « chien de garde public » semblable par son importance à celui de la presse<sup>4770</sup> et peut donc être qualifiée de « chien de garde ».

Si celui à qui est reconnu cette fonction bénéficie d'une garantie spéciale sous l'angle de l'article 10 de la Convention, cette garantie est subordonnée, en raison des « devoirs et responsabilités » inhérents à l'exercice de la liberté d'expression à la condition que les intéressés agissent de bonne foi de manière à fournir des informations exactes et dignes de crédit dans le respect des principes d'un « journalisme responsable »<sup>4771</sup> ou de la « déontologie journalistique »<sup>4772</sup>.

Même à supposer que l'activité commerciale de l'entreprise Satamedia soit une activité de journalisme, il faut relever qu'une telle activité n'échappe pas aux règles de protection des données. Ces règles sont aussi applicables même si, comme en l'espèce, les données à caractère personnel sont publiques<sup>4773</sup>.

Comme nous l'avons annoncé, les États membres sont autorisés dans ce cadre à définir légalement des dérogations et/ou des exemptions.

---

<sup>4767</sup> En ce sens, voy. les conclusions de l'avocat général Kokott qui considère qu'un traitement de données à caractère personnel est « effectué à des fins de journalisme lorsqu'il vise la communication d'informations et d'idées sur des questions d'intérêt public » (concl. av. gén. Kokott, présentées le 8 mai 2008, point 106). Voy. aussi C. DE TERWANGNE, « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », *op. cit.*, p. 139.

<sup>4768</sup> Sur la fonction de « chien de garde », voy. *supra* n° 1071.

<sup>4769</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag c. Hongrie*, 8 novembre 2016, § 166 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 86 ; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Steel et Morris c. Royaume-Uni*, 15 février 2005, § 89.

<sup>4770</sup> Voy. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Animal Defenders International c. Royaume-Uni*, 22 avril 2013, § 103.

<sup>4771</sup> En ce sens, voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Fressoz et Roire c. France*, 21 janvier 1999, § 54 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédat c. Suisse*, 29 mars 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Pentikäinen c. Finlande*, 20 octobre 2015, § 90.

<sup>4772</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Magyar Helsinki Bizottsag*, précité, § 159 ; Cour eur. D.H., arrêt *Medzlis*, précité, § 87.

<sup>4773</sup> La Cour de Strasbourg a plusieurs fois confirmé que « des données de nature publique peuvent relever de la vie privée lorsqu'elles sont, d'une manière systématique, recueillies et mémorisées dans des fichiers tenus par les pouvoirs publics » (Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Rotaru c. Roumanie*, 4 mai 2000, § 43. Voy. aussi Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Segerstedt-Wiberg et autres c. Suède*, 6 juin 2006, § 72 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, § 134). Dans l'affaire *Satamedia*, les données fiscales concernaient des personnes physiques identifiées ou identifiables, étaient classées dans des fichiers tenus par les pouvoirs publics et étaient accessibles au public dans certaines conditions.

Les deux hautes juridictions conviennent que le régime dérogatoire doit être interprété strictement en vue de ménager un juste équilibre entre le droit à la liberté d'expression et le droit à la vie privée qui méritent tous deux un égal respect.

Dans l'affaire *Satamedia*, la Cour des droits de l'homme a veillé à distinguer les règles applicables au titre de la protection des données des règles applicables au titre du droit à la liberté d'expression. À cet égard, elle a rappelé que l'exercice du droit à la liberté d'expression comporte des devoirs et responsabilités. Que l'accès du public à des données fiscales contribue à un débat d'intérêt général ne signifie pas, d'après la Cour, que la publication massive de ces mêmes données brutes, sans aucun rapport analytique, serve également l'intérêt général<sup>4774</sup>. Comme la Cour l'avait indiqué dans l'affaire *Fressoz et Roire*, la protection particulière accordée sur le terrain de l'article 10 de la CEDH suppose un travail journalistique, de sélection, d'analyse et d'appropriation.

1272. La Cour de Luxembourg a, depuis l'affaire *Satamedia*, confirmé son interprétation de la notion de « fins journalistiques » à l'occasion d'un nouvel arrêt rendu sur question préjudicielle, l'arrêt *Buivids*. L'affaire en cause portait sur l'enregistrement d'une vidéo montrant les agissements de la police dans un commissariat lors d'une déposition et leur diffusion en vue d'attirer l'attention du public sur des agissements que le requérant estimait illégaux<sup>4775</sup>.

Après avoir rappelé que la prise en compte de l'importance que détient la liberté d'expression dans toute société démocratique amène à interpréter les notions y afférentes, dont celle de journalisme, de manière large<sup>4776</sup>, la Cour de justice a considéré qu'« il ressort de la jurisprudence de la Cour que les "activités de journalisme" sont celles qui ont pour finalité la divulgation au public d'informations, d'opinions ou d'idées, sous quelque moyen de transmission que ce soit »<sup>4777</sup>. Faisant preuve d'une approche fonctionnelle<sup>4778</sup>, elle affirme que les exemptions et les dérogations prévues à l'article 9 de la Directive « vie privée » « s'appliquent non seulement aux entreprises de média, mais également à toute personne exerçant des activités de journalisme »<sup>4779</sup>.

1273. Au regard de ces considérations, il faut conclure que la notion de « fins journalistiques » au sens du RGPD doit être entendue comme ayant « pour finalité la divulgation au public d'informations, d'opinions ou d'idées, sous quelque moyen de transmission que ce soit ».

La notion doit en effet être entendue au sens où l'entend la Cour de justice, interprète autorisé du droit dérivé de l'Union européenne. L'interprétation de la Cour, qui fait preuve de souplesse, doit à plus forte raison être suivie que le RGPD précise que la notion de journalisme doit être interprétée largement en vue de « tenir compte de l'importance du droit à la liberté d'expression

---

<sup>4774</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satamedia*, précité, §§ 174-175.

<sup>4775</sup> Pour un bref commentaire, voy. E. WÉRY, « Filmer la police ? La CJUE est plutôt favorable », *Droit & Technologies*, 18 février 2019, disponible sur [www.droit-technologie.org](http://www.droit-technologie.org) (consulté le 5 décembre 2019).

<sup>4776</sup> C.J.U.E, arrêt *Sergejs Buivids*, 14 février 2019, C-345/17, EU:C:2019:122, point 51.

<sup>4777</sup> *Ibidem*, point 53.

<sup>4778</sup> L'approche « fonctionnelle » du journalisme a donné lieu à un examen approfondi en doctrine. Voy. spéc. la thèse de doctorat de Quentin Van Enis (*La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015, spéc. la première partie et sa conclusion).

<sup>4779</sup> C.J.U.E, arrêt *Sergejs Buivids*, précité, point 52.

dans toute société démocratique »<sup>4780</sup> dans la droite ligne de la jurisprudence précitée de la Cour de Luxembourg.

ii) La signification de la notion en droit belge

1274. La définition proposée en droit belge ne se situe pas moins aux antipodes de la définition livrée par la Cour de justice. La loi précitée du 30 juillet 2018 définit la notion de « traitement de données à caractère personnel à des fins journalistiques » comme englobant « la préparation, la collecte, la rédaction, la production, la diffusion ou l'archivage à des fins d'informer le public, à l'aide de tout média et où [le] responsable du traitement s'impose des règles de déontologie journalistique »<sup>4781</sup>.

La notion de « média » bénéficie d'une interprétation évolutive conformément à la jurisprudence relative à l'article 25 de la Constitution, qui garantit en Belgique la liberté de la presse<sup>4782</sup>. Comme le note le Conseil d'État, la notion de média « ne vise pas uniquement la presse écrite mais tout organe qui diffuse des informations à destination d'un public indéterminé, quel que soit le mode de communication et la forme que celle-ci adopte »<sup>4783</sup>. Un site Internet, une page *Facebook* ou un compte *Twitter* peuvent de ce fait constituer un « média » au sens de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel<sup>4784</sup>.

1275. Quoiqu'il paraissait évident de souscrire à l'interprétation large conférée par la Cour de justice de l'Union européenne à la notion de « traitements à des fins journalistiques », il faut observer que c'est la conception défendue par la Cour européenne des droits de l'homme qui semble avoir obtenu les faveurs du législateur belge<sup>4785</sup>. Telle que définie dans la loi du 30 juillet 2018, la notion met effectivement l'accent sur le respect d'une déontologie journalistique et partant sur le respect de « devoirs et de responsabilités ». En outre, si la notion d'intérêt général, chère à la Cour européenne des droits de l'homme, ne figure pas (plus)<sup>4786</sup> explicitement dans la définition, elle se retrouve enfouie dans la notion de « déontologie journalistique ». L'Exposé des motifs de la loi du 30 juillet 2018 renseigne effectivement que le Code de déontologie des journalistes, adopté le 16 octobre 2013 par le Conseil de déontologie journalistique, « définit la finalité du traitement journalistique comme étant "le devoir d'informer le public des sujets d'intérêt général" » sachant que « l'information d'intérêt général

---

<sup>4780</sup> Considérant n° 153 du RGPD.

<sup>4781</sup> Article 24, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

<sup>4782</sup> Cass., 6 mars 2012, P.11 1374 N., disponible sur [www.juridat.be](http://www.juridat.be).

<sup>4783</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 51.

<sup>4784</sup> En ce sens, voy. C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 118.

<sup>4785</sup> D'un autre côté, il est vrai qu'il découle de l'article 52, § 3, de la Charte des droits fondamentaux que le droit à la liberté d'expression et d'information consacrés par l'article 11 de la même Charte, a « le même sens et la même portée » que les droits consacrés par l'article 10 de la CEDH, tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. L'application de ce principe devient néanmoins difficile lorsque les deux juridictions suprêmes européennes livrent des interprétations divergeantes d'un même droit fondamental.

<sup>4786</sup> La notion d'intérêt général figurait dans la définition proposée dans l'avant-projet de loi (Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Avant-projet, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 272).



est "une information qui évoque un ou plusieurs enjeux pour la vie en société dans son ensemble ou pour une de ses composantes" »<sup>4787</sup>.

Ce faisant, il faut admettre, à l'instar de Cécile de Terwangne, « qu'on se trouve en présence d'un traitement à des fins journalistiques face à un traitement ayant comme finalité la collecte, la préparation, la rédaction, la production, la diffusion ou l'archivage de données à caractère personnel *visant à informer le public, par le biais de tout média, sur un sujet d'intérêt général ou visant à apporter une contribution à un débat public relatif à une question d'intérêt général* (nous soulignons) »<sup>4788</sup>.

1276. Si l'on suit l'esprit qui anime la jurisprudence de la Cour de Strasbourg, il nous semble que devraient bénéficier du régime dérogatoire toute personne qui exerce une fonction de « chien de garde »<sup>4789</sup>. Partant, il est regrettable que le législateur ait suivi la suggestion de la CPVP<sup>4790</sup> proposant de préciser que « le responsable de traitement s'impose des règles de déontologie *journalistique* ». L'ajout d'une telle précision donne à penser que le régime dérogatoire n'a vocation à s'appliquer qu'aux journalistes, alors même que les journalistes ne sont pas les seuls à exercer une activité « journalistique ».

Encore faut-il s'entendre sur la définition de « journaliste ». L'inclusion d'une référence à la déontologie journalistique peut s'expliquer par la conception restreinte véhiculée dans certains cénacles politiques belges. Le Parlement de la Fédération Wallonie-Bruxelles note ainsi que « le milieu des journalistes européens s'accorde pour définir le journalisme comme le métier qui requiert une activité professionnelle régulière, le respect des règles déontologiques, l'acquisition d'un minimum de compétences et souvent, l'affiliation à une organisation associative ou syndicale »<sup>4791</sup>. *A contrario*, Quentin Van Enis considère qu'est journaliste « toute personne qui peut faire état d'une intention de divulguer au public des idées ou des informations »<sup>4792</sup>.

En toute hypothèse, la notion de journaliste n'est pas limitée aux journalistes professionnels (qui détiennent une carte de presse)<sup>4793</sup> dès lors que la loi du 7 avril 2005 relative à la protection des sources journalistiques accorde le bénéfice de la protection journalistique à toute personne

---

<sup>4787</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 50. Notons que le Code de déontologie des journalistes peut être consulté sur <https://lecdj.be> (consulté le 6 décembre 2019).

<sup>4788</sup> C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 117.

<sup>4789</sup> Ce constat nous semble confirmé en Belgique au regard de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qui considère que « [l]e droit au secret des sources journalistiques doit donc être garanti, non pas pour protéger les intérêts des journalistes en tant que groupe professionnel, mais bien pour permettre à la presse de jouer son rôle de « chien de garde » et d'informer le public sur des questions d'intérêt général » (C.C., 7 juin 2006, n° 91/2006, B.12). Il nous semble en effet opportun de faire preuve de cohérence dans le champ d'application des règles qui viennent circonscrire l'activité journalistique.

<sup>4790</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 51.

<sup>4791</sup> Parlement de la Fédération Wallonie-Bruxelles, *Les États généraux des médias d'information au Parlement de la Fédération Wallonie-Bruxelles : constats, analyses, débats*, 19 février 2014, p. 129, disponible sur [www.pfwb.be](http://www.pfwb.be) (consulté le 6 décembre 2019).

<sup>4792</sup> Q. VAN ENIS, « La liberté d'expression des 'journalistes' et des autres 'chiens de garde' de la démocratie » in *Six figures de la liberté d'expression* (A.-C. RASSON, N. RENUART & H. VUYE, dir.), Limal, Anthémis, 2015, p. 12.

<sup>4793</sup> Il n'est en revanche nullement certain que les néo-journalistes, ces « personnes qui s'expriment par le biais d'Internet et des réseaux sociaux » (A. ADAM & J. ENGLEBERT, « Le néo-journaliste au regard de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *R.D.T.I.*, n° 51, 2013, p. 9) pourront être considérés comme réalisant des traitements de données « à des fins journalistiques ».

qui « contribue régulièrement et directement à la collecte, la rédaction, la production ou la diffusion d'informations, par le biais d'un média, au profit du public »<sup>4794</sup>.

Au regard de ces considérations, il n'est de ce fait pas certain qu'une organisation non gouvernementale de défense de l'intérêt général, telle que *Transparency International*, une association de défense des lanceurs d'alerte, telle que la Maison des Lanceurs d'alerte en France, ou une plateforme numérique exerçant une fonction journalistique, telle que *Wikileaks*, puissent bénéficier du régime dérogatoire. Il ne fait pourtant pas de doute que les activités de ces acteurs ont pour finalité « la divulgation au public d'informations, d'opinions ou d'idées, sous quelque moyen de transmission que ce soit » conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union<sup>4795</sup>.

En tout état de cause, ces acteurs ne pourront bénéficier du régime dérogatoire que s'ils s'imposent « des règles de déontologie *journalistique* ». Reste à savoir quelles sont ces règles<sup>4796</sup>. Il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme que ces règles résident au moins dans le respect du principe de la bonne foi, dans la diffusion d'informations exactes et dignes de crédit et dans le respect des droits d'autrui<sup>4797</sup>. De plus, on peut se demander avec quelle intensité le responsable de traitement est tenu de se conformer aux règles de déontologie. Une organisation non gouvernementale est-elle tenue de se soumettre à ces règles avec la même rigueur qu'un journaliste professionnel ?<sup>4798</sup>

Les organisations non gouvernementales, les associations privées et les plateformes qui permettent à des lanceurs d'alerte de signaler anonymement des faits qui représentent une atteinte ou une menace à l'intérêt général doivent pourtant être considérées comme participant

---

<sup>4794</sup> Article 2, 1°, de la loi du 7 avril 2005 relative à la protection des sources journalistiques, tel qu'annulé partiellement par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 91/2006 du 7 juin 2006. Pour un commentaire de l'arrêt de la Cour constitutionnelle, voy. not. P. VALCKE, E. LIEVENS & E. WERKERS, « Bronnengeheim voor bloggers », *NjW*, 2006, liv. 147, pp. 630-636 ; E. BREWAEYS, « Recente rechtspraak van het Arbitragehof over persvrijheid », *R.W.*, 2006-07, liv. 33, pp. 1342-1347. Dans le même sens, le Code de déontologie des journalistes définit la notion de « journaliste » comme englobant « toute personne qui contribue directement à la collecte, au traitement éditorial, à la production et/ou à la diffusion d'informations, par l'intermédiaire d'un média, à destination d'un public et dans l'intérêt de celui-ci ».

<sup>4795</sup> C.J.U.E, arrêt *Sergejs Buvids*, précité, point 53 ; C.J.C.E., arrêt *Satamedia*, précité, point 61.

<sup>4796</sup> Comme le note Cécile de Terwangne, le Code de déontologie des journalistes auquel se réfère l'Exposé des motifs de la loi du 30 juillet 2018 n'est pas le seul code à être appliqué en Belgique (C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 117).

<sup>4797</sup> Le concept de « journalisme responsable » est une notion qui ne couvre pas uniquement le contenu des informations qui sont recueillies et/ou diffusées par des moyens journalistiques mais « englobe aussi la licéité du comportement des journalistes et que le fait qu'un journaliste a enfreint la loi doit être pris en compte, mais il n'est pas déterminant pour établir s'il a agi de manière responsable » (voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Bédar c. Suisse*, 29 mars 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Pentikäinen c. Finlande*, 20 octobre 2015, § 90). Sur le concept de « journalisme responsable », voy. not. F. DUBUISSON & J. PIERET, « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 264-268. Pour un aperçu des obligations déontologiques applicables en Belgique, voy. not. B. MOUFFE, « Obligations déontologiques: le traitement objectif de l'information » in *La responsabilité civile des médias* (B. MOUFFE), Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2014, pp. 169-220 ; B. GRÉVISSE, *Déontologie du journalisme : enjeux éthiques et identités professionnelles*, 1<sup>ère</sup> éd., coll. Info & Com, Bruxelles, de Boeck, 2010.

<sup>4798</sup> Si l'on se rapporte à l'arrêt *Medzlis*, la réponse de la Cour des droits de l'homme devrait être positive dès l'instant où l'ONG en question exerce une fonction similaire à celle de chien de garde (Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 87). Ceci étant, les règles applicables ne devraient pas nécessairement être libellées comme s'appliquant au journalisme proprement dit. En l'espèce, la Cour s'est référée à un « Code de déontologie et de conduite à l'intention des ONG ».

à la divulgation publique, au sens de l'article 15 de la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>4799</sup>. Il nous semble que les personnes qui participent à la divulgation publique au sens de l'article 15 de la Directive sur les lanceurs d'alerte en tant que caisse de résonance devraient pouvoir bénéficier du régime dérogatoire applicable aux activités à des fins journalistiques dans le cadre des traitements de données à caractère personnel réalisés à cet effet.

1277. La nécessité de protéger les lanceurs d'alerte, mais aussi toute personne qui exerce sa liberté d'expression ou qui en facilite l'exercice en vue de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général, n'est plus à démontrer. L'adoption d'une directive en vue de protéger les lanceurs d'alerte montre que les États membres sont parvenus à une vision commune sur ce terrain. La balle est toutefois dans leur camp, le législateur européen ayant choisi de leur laisser la main dans le respect du principe de subsidiarité.

Une telle situation ouvre la porte à l'éclosion d'une série de règles distinctes et éparses variant d'un État membre à un autre. On peut douter qu'une telle situation permette de ménager un équilibre adéquat entre le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données.

On peut cependant gager, à l'instar de Quentin Van Enis, « qu'une harmonisation ne manquera pas de s'effectuer, de façon plus indirecte et dans un temps plus long, par la Cour de justice de l'Union européenne et la Cour européenne des droits de l'homme, qui ont d'ailleurs chacune reçu l'occasion de se prononcer sur la question sous l'empire de l'ancienne directive »<sup>4800</sup>. De plus, on peut espérer que la Commission européenne jouera un rôle d'harmonisation sur la base du droit de regard conféré par l'article 85, paragraphe 3, du RGPD en vertu duquel les États membres sont tenus de lui notifier les dispositions dérogatoires adoptées<sup>4801</sup>.

### *b) La portée du régime dérogatoire*

1278. Les personnes qui exercent des activités de journalisme et effectuent dans ce cadre des traitements de données à caractère personnel devraient bénéficier de dérogations ou d'exemptions à certaines dispositions du RGPD « si cela est nécessaire pour concilier le droit à la protection des données à caractère personnel et le droit à la liberté d'expression et d'information »<sup>4802</sup>.

Les personnes qui exercent des activités de journalisme n'échappent donc pas aux règles de protection des données. Elles bénéficient uniquement d'un aménagement dans la mesure où cela est nécessaire à la conciliation du droit à la protection des données à caractère personnel avec le droit à la liberté d'expression et d'information<sup>4803</sup>.

---

<sup>4799</sup> En outre, nous avons démontré pourquoi des plateformes du genre de *Wikileaks* devraient bénéficier de la protection des sources journalistiques, à tout le moins au sens du Conseil de l'Europe. Voy. *supra* n° 668.

<sup>4800</sup> Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression ... », *op. cit.*, p. 765. Reste, comme le note l'auteur précité, que l'exigence de sécurité juridique aurait été mieux servie si le texte de l'article 85 du RGPD avait été mieux défini (*ibidem*, p. 789).

<sup>4801</sup> Sur l'obligation de notification instaurée par l'article 85, § 3, du RGPD, voy. Q. VAN ENIS, *ibidem*, pp. 793-794.

<sup>4802</sup> Considérant n° 153 du RGPD. Voy. aussi l'article 85, § 2, du RGPD.

<sup>4803</sup> Sur cette condition de nécessité, voy. Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression ... », *op. cit.*, pp. 771-773.

1279. La conciliation du droit à la liberté d'expression et d'information avec le droit à la vie privée étant susceptible de se heurter à des divergences culturelles et juridiques, le législateur européen a jugé opportun de laisser aux États membres le dernier mot<sup>4804</sup>. Avec Quentin Van Enis, nous déplorons toutefois que le législateur européen n'ait pas tenté de définir un dénominateur commun entre les différents États membres, aussi petit soit-il : « [u]ne plus grande harmonisation, poursuit l'auteur, n'aurait pas été inutile lorsque l'on connaît la manière dont les médias européens tendent aujourd'hui à rassembler leurs forces vives pour enquêter sur certains sujets transnationaux ou à s'allier dans le but de permettre un échange d'articles »<sup>4805</sup>. Les enquêtes menées dans le cadre des « *media leaks* » l'illustrent à suffisance. Le consensus atteint autour de la protection des lanceurs d'alerte témoigne en outre d'une vision commune de l'exercice de la liberté d'expression et d'information au sein des États membres de l'Union européenne.

Dans la recherche d'un équilibre entre le droit à la liberté d'expression et d'information et le droit à la protection des données, la Directive sur les lanceurs d'alerte occupe une place particulière dans la mesure où elle encadre, non pas, comme le RGPD, le droit à la protection des données, mais le droit à la liberté d'expression et d'information<sup>4806</sup>. Il est désormais établi que « [l]es personnes qui signalent des informations sur des menaces ou des atteintes à l'intérêt public, obtenues dans le cadre de leurs activités professionnelles, exercent leur droit à la liberté d'expression »<sup>4807</sup>. Ce faisant, « [l]a protection contre les représailles comme moyen de protéger la liberté d'expression et la liberté et le pluralisme des médias devrait être garantie à la fois aux personnes qui signalent des informations sur des actes ou des omissions au sein d'une organisation (signalement interne) ou à une autorité externe (signalement externe) et aux personnes qui mettent ces informations à disposition dans la sphère publique, par exemple, directement à la disposition du public via des plateformes en ligne ou les médias sociaux, ou aux médias, aux représentants élus, aux organisations de la société civile, aux syndicats, ou aux organisations professionnelles et commerciales »<sup>4808</sup>.

Toujours est-il que la Directive sur les lanceurs d'alerte souffre des mêmes maux que le RGPD. Tandis qu'elle exclut de son champ d'application l'exercice du droit à la liberté d'expression<sup>4809</sup>, elle s'applique dans le même temps au « lancement d'alertes via les médias »<sup>4810</sup> qui représente un aspect de la liberté d'expression selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Les mêmes remarques peuvent être formulées à propos de la Directive « secret d'affaires », adoptée à quelques mois d'intervalle du RGPD, qui tente de ménager un juste équilibre entre la

---

<sup>4804</sup> En ce sens, voy. C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 115. Voy. aussi CEPD, Avis sur la communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social et au Comité des régions, intitulée – « Une approche globale de la protection des données à caractère personnel dans l'Union européenne » (2011/C 181/01), *J.O.U.E.*, C 181, 22 juin 2011, point 53.

<sup>4805</sup> Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression ... », *op. cit.*, p. 788.

<sup>4806</sup> Considérant n° 153 du RGPD.

<sup>4807</sup> Considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4808</sup> Considérant n° 45 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4809</sup> L'article 15 de la Directive sur les lanceurs d'alerte, qui concerne la divulgation publique, ne s'applique pas aux cas dans lesquels une personne révèle directement des informations à la presse en vertu de dispositions nationales spécifiques établissant un système de protection relatif à la liberté d'expression et d'information. La divulgation publique englobe pourtant le « lancement d'alertes via les médias » (en ce sens, voy. le considérant n° 46 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>4810</sup> En ce sens, voy. le considérant n° 46 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

protection du secret d'affaires et l'exercice du droit à la liberté d'expression et d'information, en ce compris le droit de lancer l'alerte<sup>4811</sup>. Tout en excluant de son champ d'application « l'exercice du droit à la liberté d'expression et d'information établi dans la Charte, y compris le respect de la liberté et du pluralisme des médias »<sup>4812</sup>, la Directive « secret d'affaires » veille à protéger d'une action en responsabilité civile ceux qui violent le secret d'affaires « pour exercer le droit à la liberté d'expression et d'information établi dans la Charte, y compris le respect de la liberté et du pluralisme des médias »<sup>4813</sup>.

Toutes ces incohérences traduisent malgré tout une certitude, c'est que le législateur européen est très mal à l'aise à l'idée de réglementer l'exercice de la liberté d'expression, de peur, sans doute, de réduire la portée de l'une des pierres angulaires de notre société démocratique européenne.

1280. Concrètement, quelles sont les dérogations envisagées par le législateur européen ?

Le législateur européen est resté pour le moins laconique, se contentant d'énumérer les règles européennes pour lesquelles une dérogation ou une exemption est attendue dans le cadre d'un traitement réalisé à des fins journalistiques, à tout le moins si elles sont « nécessaires pour concilier le droit à la protection des données à caractère personnel et la liberté d'expression et d'information »<sup>4814</sup> : il s'agit du chapitre II (principes), du chapitre III (droits de la personne concernée), du chapitre IV (responsable du traitement et sous-traitant), du chapitre V (transfert de données à caractère personnel vers des pays tiers ou à des organisations internationales), du chapitre VI (autorités de contrôle indépendantes), du chapitre VII (coopération et cohérence) et du chapitre IX (situations particulières de traitement).

Les États membres ont donc carte blanche pour définir le contenu des dérogations et/ou exemptions à apporter aux traitements de données à des fins journalistiques.

1281. Sans tomber dans le laconisme européen, le législateur belge ne s'est pas pour autant montré très prolix, se limitant à indiquer dans un article unique<sup>4815</sup> que :

- les règles particulières relatives au consentement et aux traitements de données particulièrement sensibles et la plupart des droits de la personne concernée<sup>4816</sup> ne s'appliquent pas aux traitements de données à caractère personnel effectués à des fins journalistiques<sup>4817</sup> ;
- les mesures de coopération avec l'autorité de contrôle (mise à disposition du registre de traitement, notification des violations de données à caractère personnel, ...) <sup>4818</sup> ne

---

<sup>4811</sup> Considérants n<sup>os</sup> 19 et 20 de la directive « secret d'affaires ».

<sup>4812</sup> Article 1<sup>er</sup>, § 2, de la directive « secret d'affaires ».

<sup>4813</sup> Article 5, a), de la directive « secret d'affaires ».

<sup>4814</sup> Ainsi que dans le cadre de traitements réalisés à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire.

<sup>4815</sup> Article 24, §§ 2 à 5, de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel. Ayant à l'esprit l'importance conférée par la Cour européenne des droits de l'homme au principe de légalité en cas d'ingérence dans le droit à la liberté d'expression (voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Siryk c. Ukraine*, 31 mars 2011, § 34 ; Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Comité de rédaction de Pravoye Delo et Shtekel c. Ukraine*, 5 mai 2011, § 51), on peut se demander si le texte belge est suffisamment précis.

<sup>4816</sup> Articles 7 à 10, 11, § 2, 13 à 16, 18 à 20 et 21, § 1<sup>er</sup> du RGPD.

<sup>4817</sup> Sont aussi exemptés les traitements à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire.

<sup>4818</sup> Articles 30, § 4, 31, 33 et 36 du RGPD.

s'appliquent pas aux traitements à des fins journalistiques lorsque leur application compromettrait une publication en projet ou constituerait une mesure de contrôle préalable à la publication d'un article<sup>4819</sup> ;

- les règles relatives aux transferts de données à caractère personnel vers des pays tiers ou des organisations internationales<sup>4820</sup> ne s'appliquent pas aux transferts de données à caractère personnel effectués à des fins journalistiques<sup>4821</sup> vers des pays tiers ou des organisations internationales dans la mesure où cela est nécessaire pour concilier le droit à la protection des données à caractère personnel et la liberté d'expression et d'information ;
- l'article 58 du RGPD, qui définit les pouvoirs de l'autorité de contrôle, ne s'applique pas aux traitements de données à caractère personnel effectués à des fins journalistiques<sup>4822</sup> lorsque son application fournirait des indications sur les sources d'information ou constituerait une mesure de contrôle préalable à la publication d'un article.

1282. Il ressort des travaux préparatoires que ces dérogations sont, en grande partie, justifiées par la nécessité de supprimer tout contrôle *a priori* des traitements à fins journalistiques, un tel contrôle s'apparentant à de la censure prohibée<sup>4823</sup>. La dernière dérogation est motivée par la nécessité de protéger les sources journalistiques<sup>4824</sup>.

Les exemptions dont souffrent les droits de la personne concernée, en ce compris l'obligation d'information à charge du responsable de traitement en cas de collecte directe ou indirecte<sup>4825</sup>, s'expliquent, quant à elles, par la nécessité de permettre au journaliste de mener des enquêtes dans l'anonymat, telles que les enquêtes sous couverture d'une identité fictive, ou des enquêtes

---

<sup>4819</sup> La dérogation s'applique aussi aux traitements à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire.

<sup>4820</sup> Articles 44 à 50 du RGPD.

<sup>4821</sup> Bénéficient également de l'exemption les traitements à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire.

<sup>4822</sup> L'exemption s'applique aussi aux traitements à des fins d'expression universitaire, artistique ou littéraire.

<sup>4823</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, pp. 51 et 55-56. Voy. aussi C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, pp. 119-120.

<sup>4824</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 52. La protection des sources journalistiques repose en Belgique sur la loi du 7 avril 2005 relatives à la protection des sources des journalistes (*M.B.*, 27 avril 2005). Conformément à l'article 2, 1°, tel qu'annulé partiellement par la Cour constitutionnelle en 2006 (arrêt n° 91/2006 du 7 juin 2006), elle est accordée à toute personne qui exerce une activité journalistique, à savoir toute personne qui « contribue régulièrement et directement à la collecte, la rédaction, la production ou la diffusion d'informations, par le biais d'un média, au profit du public ». Pour un commentaire de la loi du 7 avril 2005, voy. not. B. MOUFFE, « La loi sur la protection des sources journalistiques » in *Actualités de droit pénal et de procédure pénale* (A. MASSET, éd.), Bruxelles, Larcier, 2006, pp. 7-59 ; K. LEMMENS, « La protection des sources journalistiques - Un commentaire de la loi du 7 avril 2005 », *J.T.*, 2005, pp. 669-676.

<sup>4825</sup> Parmi les droits de la personne concernée, le droit à l'effacement (autrement appelé le droit à l'oubli) ne donne pas lieu à une exemption expresse dans la loi belge dès lors que l'article 17, § 3, du RGPD, lu à la lumière du considérant n° 65, « dispose lui-même que le droit à l'oubli n'est pas applicable aux traitements à des fins de liberté d'expression et d'information » (Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 54). Sur cette exemption, voy. Q. VAN ENIS, « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression ... », *op. cit.*, p. 769.

en omettant de présenter l'objectif du reportage<sup>4826</sup>. L'exemption catégorique édictée par le législateur belge laisse toutefois perplexe eu égard à la nécessité de ménager un juste équilibre entre le droit à la liberté d'expression et d'information et le droit à la protection des données à caractère personnel<sup>4827</sup>. En légiférant de la sorte, le législateur fait effectivement primer *in abstracto* le premier droit sur le second<sup>4828</sup>. La doctrine a pu également regretter que le droit de rectification soit purement et simplement exempté. Présenté dans l'Exposé des motifs comme une alternative plus respectueuse de l'équilibre entre la liberté d'information et le droit des personnes concernées, le droit de réponse n'offre pas les mêmes garanties<sup>4829</sup>.

En revanche, il est impossible de saisir, à la lecture des travaux préparatoires, les circonstances dans lesquelles il pourrait être justifié de déroger aux règles relatives aux flux transfrontières au-delà de la circonstance générale dans laquelle « cela est nécessaire pour concilier le droit à la protection des données à caractère personnel et la liberté d'expression et d'information ». De telles règles conservent leur pertinence dans le cadre d'enquêtes journalistiques transfrontières comme celles qui ont été menées sous l'égide du Consortium International de Journalistes d'Investigation dans le cadre des *Panama Papers*, des *Paradise Papers* ou encore des *Offshore Leaks*.

1283. Les articles 5 et 6 du RGPD ne figurent pas parmi les règles pour lesquelles des dérogations et/ou exonérations sont admises. Il s'ensuit que les traitements à des fins journalistiques obéissent aux principes de base relatifs au traitement des données à caractère personnel<sup>4830</sup>. Les données à caractère personnel doivent donc être traitées de manière licite, loyale et transparente au regard de la personne concernée (licéité, loyauté, transparence); collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne pas être traitées ultérieurement d'une manière incompatible avec ces finalités; adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (minimisation des données); exactes et, si nécessaire, tenues à jour; conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées.

Les traitements à des fins journalistiques doivent en outre être licites au sens de l'article 6 du RGPD. En l'occurrence, de tels traitements peuvent être justifiés dans deux hypothèses<sup>4831</sup>. Le

---

<sup>4826</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 53.

<sup>4827</sup> En ce sens, voy. C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 122.

<sup>4828</sup> La Cour européenne des droits de l'homme considère pourtant que le droit à la liberté d'expression et le droit à la vie privée, dont le droit à la protection des données à caractère personnel émane, méritent *a priori* un égal respect. Sur ce principe, voy. not. Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Medzlis Islamske Zajednice Brcko et autres c. Bosnie-Herzégovine*, 27 juin 2017, § 77; Cour eur. D.H. (4<sup>e</sup> sect.), arrêt *Soares c. Portugal*, 21 juin 2016, § 42; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Satamedia Oy c. Finlande*, 27 juin 2017, § 123; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Von Hannover c. Allemagne* (n° 2), 7 février 2012, § 106; Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Axel Springer AG c. Allemagne*, 7 février 2012, § 87.

<sup>4829</sup> Sur cette question, voy. E. CRUYSMANS, « La réputation en ligne : droit de réponse, droit de rectification et droit à l'oubli » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (C. DE TERWANGNE & Q. VAN ENIS, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 413; C. DE TERWANGNE, « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? », *op. cit.*, p. 122.

<sup>4830</sup> Sur ces principes, voy. *supra* nos 1200 et s.

<sup>4831</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 52.

traitement peut reposer sur le consentement de la personne concernée<sup>4832</sup>. C'est par exemple le cas du lanceur d'alerte qui choisit d'agir à visage découvert et donc de divulguer son identité. Le traitement peut également être nécessaire aux fins des intérêts légitimes poursuivis par le responsable du traitement, à moins que ne prévalent les intérêts, libertés et droits fondamentaux de la personne concernée<sup>4833</sup>. L'intérêt légitime réside ici dans l'exercice du droit à la liberté d'expression, consacré à l'article 10 de la CEDH ainsi qu'aux articles 19 et 25 de la Constitution, et dont la légitimité est reconnu à l'article 25 du RGPD<sup>4834</sup>.

Comme le précisent les travaux préparatoires, « [l]e journaliste peut mener des enquêtes *under cover* ou continuer son traitement même si la personne concernée retire son consentement initial »<sup>4835</sup>, et ce indépendamment de la base de licéité puisque l'article 7 du RGPD, qui permet à la personne concernée de retirer son consentement, ne s'applique pas aux traitements à des fins journalistiques<sup>4836</sup>.

## Conclusion du deuxième chapitre

1284. En accueillant la figure du lanceur d'alerte sous le prisme du droit à la liberté d'expression, la Cour européenne des droits de l'homme a jeté les bases d'un régime protecteur des lanceurs d'alerte en Europe. Admettre que les lanceurs d'alerte, en ce qu'ils signalent ou révèlent des informations concernant une menace ou un préjudice pour l'intérêt général exercent leur droit à la liberté d'expression, est remarquable. Un tel constat participe assurément à la protection juridique de leur action tout autant qu'à leur légitimité.

Il ressort de la jurisprudence de la gardienne des droits fondamentaux que le droit à la liberté d'expression protège le droit de communiquer des informations, des opinions et des idées sur des questions d'intérêt général. Toute personne peut à ce titre dénoncer, publiquement ou par lettre privée, des irrégularités dont il a connaissance. Il y a des circonstances dans lesquelles le droit de dénonciation mérite toutefois une protection renforcée. D'une part, lorsque la dénonciation porte sur des pratiques irrégulières commises par un fonctionnaire : il en va du respect de l'État de droit<sup>4837</sup>. D'autre part, lorsque la dénonciation émane d'un travailleur qui dispose d'un accès privilégié à des informations susceptibles d'intéresser l'employeur, les autorités compétentes et même le public : il en va ici de la défense de l'intérêt général<sup>4838</sup>.

Qu'il soit soumis à un devoir de loyauté, de réserve ou de discrétion ou non, celui qui dénonce des irrégularités au titre de son droit à la liberté d'expression doit faire preuve de désintéressement. La Cour des droits de l'homme considère effectivement qu'un acte animé par

---

<sup>4832</sup> Article 6, § 1<sup>er</sup>, a), du RGPD.

<sup>4833</sup> Article 6, § 1<sup>er</sup>, f), du RGPD.

<sup>4834</sup> Projet de loi relatif à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2017-2018, n° 54-3126/001, p. 52.

<sup>4835</sup> *Idem*.

<sup>4836</sup> Article 24, § 2, de la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel.

<sup>4837</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Zakharov*, précité, § 26 ; Cour eur. D.H., arrêt *Siryk*, précité, § 42 ; Cour eur. D.H., arrêt *Sofranschi*, précité, § 30 ; Cour eur. D.H., arrêt *Bezmyannyi*, précité, § 40 ; Cour eur. D.H., arrêt *Kazakov*, précité, § 28.

<sup>4838</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Guja*, précité, § 97 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 63 ; Cour eur. D.H., arrêt *Marchenko*, précité, § 46 ; Cour eur. D. H., arrêt *Bargão*, précité, § 35 ; Cour eur. D.H., arrêt *Görmüş*, précité, § 50.



des considérations personnelles (vengeance, appât du gain, ...) ne mérite pas une protection particulière.

C'est là que réside toute la nuance, dans la jurisprudence de la Cour des droits de l'homme, entre la dénonciation et la délation. Le délateur est exclusivement animé par des considérations personnelles, son expression équivaut à une attaque personnelle, délibérée et gratuite. Le « lanceur d'alerte » se distingue, quant à lui, du dénonciateur traditionnel en ce qu'il prend un risque en vue de défendre l'intérêt général. Au sens strict, le lanceur d'alerte est une personne qui décide librement et en conscience de passer outre un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion en vue de défendre l'intérêt général.

1285. L'attention des instances européennes quant au respect de la protection des données à caractère personnel dans la mise en place de dispositifs de signalement participe au processus d'acculturation subi par l'institution américaine du *whistleblowing*.

Les règles européennes de protection des données ont d'abord sérieusement mis à l'épreuve les dispositifs d'alerte. L'autorité française de protection des données les a ainsi purement et simplement condamnés, considérant que leur implémentation « pourrait conduire à un système organisé de délation professionnelle »<sup>4839</sup>. Mais après l'émotion vient souvent la raison. Or il faut reconnaître que les règles européennes de protection des données complètent ou renforcent utilement les principes dégagés sur le terrain du droit à la liberté d'expression en matière de « *whistleblowing cases* ». Il importe que les traitements de données à caractère personnel soient loyaux, transparents et nécessaires aux finalités poursuivies. Il y a lieu également d'accorder aux personnes concernées, en ce compris le lanceur d'alerte, un certain nombre de droits, tant pour leur assurer la maîtrise de leurs données que pour assurer la loyauté et la transparence des traitements les concernant. Ces droits admettent toutefois des dérogations, notamment en vue de protéger la confidentialité de l'identité du lanceur d'alerte ou de la personne mise en cause, qui représente une mesure *ex ante* essentielle pour éviter les représailles.

Si l'attention des autorités de contrôle, mais aussi de la doctrine, s'est pour l'instant focalisée sur les dispositifs de signalement interne mis en place dans les entreprises, nous avons montré que le phénomène tout entier du *whistleblowing* – dénonciation aux autorités de poursuite et dénonciation publique comprises – devait être évalué à l'aune des règles européennes de protection des données à caractère personnel.

## Conclusion du deuxième titre

---

1286. La répression pénale de la dénonciation méchante et/ou mensongère s'est aujourd'hui enrichie d'un examen nuancé, en quête d'équilibre, sous l'angle des droits fondamentaux.

L'appréhension de la dénonciation sous l'angle des droits fondamentaux redessine l'équilibre en cause en injectant des considérations qui transcendent les intérêts de l'État: il ne s'agit plus

---

<sup>4839</sup> CNIL, Délibération n° 2005-110 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de McDonald's France pour la mise en oeuvre d'un dispositif d'intégrité professionnelle, p. 4 ; CNIL, Délibération n° 2005-111 du 26 mai 2005 relative à une demande d'autorisation de la Compagnie européenne d'accumulateurs pour la mise en oeuvre d'un dispositif de "ligne éthique", p. 3.

seulement de tracer une ligne de partage entre, d'une part, le bon fonctionnement de la justice (dénonciation licite) et, d'autre part, le maintien de la paix sociale (dénonciation méchante et mensongère), mais aussi entre, d'une part, la préservation de l'État de droit et des valeurs qui le composent (transparence et responsabilité) et, d'autre part, la protection des droits d'autrui (droit à la vie privée, respect de l'honneur et de la réputation, protection du secret professionnel, du secret d'affaires, du secret d'État, ....).

1287. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme au regard de l'article 10 de la Convention témoigne de la volonté d'apporter une réponse nuancée au phénomène sensible et controversé de la dénonciation. La juridiction des droits de l'homme tente de trouver un juste milieu entre une approche fondée sur la motivation du dénonciateur et une approche fondée sur l'objet de la dénonciation. La question lancinante est en effet de savoir *quel dénonciateur mérite protection* : celui qui agit de façon noble et désintéressée ou celui qui dénonce des faits d'intérêt public ?

Cet effort pavé de bonnes intentions a cependant donné lieu à une jurisprudence casuistique qui pêche parfois par un manque de cohérence.

Ce constat, quoique parfaitement fondé, doit néanmoins être relativisé au regard de la jeunesse de la jurisprudence de la Cour en la matière. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la liberté d'expression est un fait relativement nouveau puisqu'il date de la fin des années 2000. L'arrêt phare en matière de signalement d'irrégularités commises par un fonctionnaire public, l'arrêt *Zakharov*, date de 2006 et celui en matière de signalement par un lanceur d'alerte, l'arrêt *Guja*, date de 2008.

1288. À côté du droit à la liberté d'expression, le droit à la protection des données à caractère personnel a sensiblement contribué à la définition des nouvelles limites à la dénonciation fiscale.

L'encadrement juridique du phénomène des lanceurs d'alerte au regard du droit à la vie privée et à la protection des données, représente un enjeu majeur tant pour éviter les alertes injustifiées que pour encourager les alertes justifiées<sup>4840</sup>. Le respect de la protection des données est également susceptible de renforcer les dispositifs d'alerte en raison des garanties que cette protection comporte en termes de confidentialité, de transparence et de sécurité<sup>4841</sup>. En outre, nous avons noté que les données fiscales à caractère personnel, quoique non classées parmi les données sensibles, requiert des garanties particulières en vue d'en préserver notamment l'intégrité et la sécurité<sup>4842</sup>.

---

<sup>4840</sup> Voy. not. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 2.

<sup>4841</sup> En ce sens, voy. not. CEPD, Lignes directrices du 18 juillet 2016, p. 4, point 3 ; G29, Avis n° 1/2006, p. 20.

<sup>4842</sup> En ce sens, voy. Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne et Conseil de l'Europe, *Manuel de droit européen en matière de protection des données. Édition 2018*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2019, p. 385. Sur l'application du RGPD à l'administration fiscale, voy. spéc. S. DE RAEDT, « Het inzagerecht op grond van de GDPR : blij met een dode mus? », *T.F.R.*, n° 562, 2019, pp. ; S. DE RAEDT, « The impact of the GDPR for tax authorities », *R.D.T.I.*, 2017, n° 1, pp. 129-144.

## CONCLUSION DE LA TROISIÈME PARTIE

---

1289. L'examen du droit en vigueur, profondément bouleversé par le phénomène des lanceurs d'alerte, conduit à repenser foncièrement la notion juridique dénonciation. La dénonciation désigne aujourd'hui une réalité nettement plus variée que le simple signalement de faits délictueux aux autorités étatiques. Elle évoque aussi le signalement de faits répréhensibles par une personne qui n'a pas le pouvoir de s'en saisir à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale.

La dénonciation admet désormais trois acceptions : la dénonciation traditionnelle ou légale, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d'intérêt public ou éthique. Nous avons illustré au fil de l'étude dans quelle mesure ces trois acceptions étaient pleinement d'application en droit fiscal. Alors que la première acception adopte le point de vue de l'État, donnant la priorité au bon fonctionnement de la justice, la deuxième acception adopte le point de vue de l'entreprise qui trouve un intérêt dans la politique de *compliance* et de gestion des risques promue par l'État. Enfin, la troisième acception se place sous l'angle de la société dans son ensemble en mettant l'accent sur la défense de l'intérêt général associé en Europe aux idées de « prospérité » et de « bien-être » du public et de la société<sup>4843</sup>.

Dans le domaine fiscal, la défense de l'intérêt général transcende la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, englobant le principe plus large de transparence fiscale qui, lu à la lumière du principe de responsabilité soci(ét)ale d'entreprise, oblige les administrations publiques et les entreprises dont les activités ont un impact sur les droits, libertés et intérêts d'autrui, à rendre des comptes publiquement<sup>4844</sup>.

1290. Il est désormais évident que le lanceur d'alerte, s'il jouit d'un surplus de légitimité par rapport au dénonciateur traditionnel, n'en demeure pas moins un type de dénonciateur à côté des figures existantes que sont l'informateur (indicateur, repent et avertisseur fiscal), la victime et le témoin.

Compte tenu de l'aura de légitimité qui entoure le lanceur d'alerte, nous avons défini le lanceur d'alerte comme un dénonciateur qui *mérite protection* parce qu'il prend un *risque* pour défendre l'*intérêt général*<sup>4845</sup>. *Sensu stricto*, le lanceur d'alerte est un « travailleur, à tout le moins une

---

<sup>4843</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 41 ; Conseil de l'Europe, *Protection des lanceurs d'alerte : Petit guide pour la mise en œuvre nationale*, août 2016, p. 8. Dans le même sens, la Directive sur les lanceurs d'alerte considère que « les violations du droit de l'Union [...] peuvent porter gravement atteinte à l'intérêt public, en ce qu'elles engendrent des risques importants pour le bien-être de la société (nous soulignons) ». Elle relève aussi qu'« [e]n signalant des violations du droit de l'Union qui portent atteinte à l'intérêt public, ces personnes agissent en tant que « lanceurs d'alerte » et jouent ainsi un rôle clé dans la révélation et la prévention de ces violations et dans la préservation du bien-être de la société (nous soulignons) » (considérants n°s 3 et 1 de la Directive sur les lanceurs d'alerte).

<sup>4844</sup> Le Conseil de l'Europe et l'Union européenne justifient tous deux la protection des lanceurs d'alerte au regard, entre autres, de l'obligation des organisations publiques et privées de rendre des comptes. Voy. not. Recommandation CM/Rec 2014(7) Exposé des motifs, Introduction, point 10 ; Considérant n° 2 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4845</sup> Comme nous l'avons montré (voy. *supra* n°s **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** et s.), les Grecs Anciens ne valorisaient pas n'importe quelle parole sous le vocable « *parrêsia* ». La notion protège la parole qui contient des vérités importantes dont la révélation n'est pas exempte de risques pour son auteur. Sur la *parrêsia*, voy. not. M.-A. PAVEAU, « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, pp. 4-7.

personne qui, en parlant, risque de méconnaître un devoir de loyauté, de réserve et de discrétion. *Sensu lato*, le lanceur d'alerte est une personne qui dispose, dans le cadre d'une relation professionnelle, d'un accès privilégié à des informations sur une atteinte ou une menace à l'intérêt général. Au sens « civique », tel que pensé à la lumière de la conception républicaine de la dénonciation civique, le lanceur d'alerte désigne toute personne qui, agissant de façon gratuite, spontanée et désintéressée, prend un risque en vue de défendre exclusivement l'intérêt général. Cette conception est particulièrement défendue en France.

1291. Le corpus des droits de l'homme représente, au XXI<sup>e</sup> siècle, le standard de légitimité par excellence. Ce faisant, il constitue l'instrument le plus apte à contenir la dénonciation dans des limites respectueuses des droits, libertés et intérêts des personnes concernées.

Les autorités européennes ont fait du respect des droits fondamentaux un garde-fou capital contre le retour à la délation ainsi qu'une condition permettant de préserver l'identité européenne face à une culture américaine en pleine expansion<sup>4846</sup>.

L'appréhension de la dénonciation sous l'angle des droits fondamentaux donne un éclairage nouveau quant aux dispositions pénales qui sanctionnent la dénonciation entendue largement, et spécialement l'article 445, alinéa 2, du Code pénal qui sanctionne la dénonciation calomnieuse. Quoique prépondérants, en ce qu'ils expriment le rejet culturel de la délation, les critères de la bonne foi et de l'intérêt public ne suffisent plus à valider une dénonciation. Il importe de trouver un juste équilibre entre les droits, libertés et intérêts des personnes concernées.

Du reste, il convient d'apprécier la licéité du *processus* dans lequel le dénonciateur s'insère<sup>4847</sup>, et ce alors que la licéité est appréciée traditionnellement à un instant « t » puisque les délits qui sanctionnent l'atteinte à l'honneur ou à la considération sont des infractions instantanées. D'un côté, en raison des exigences procédurales tirées des droits fondamentaux substantiels, tels que le droit à la liberté d'expression et le droit à la vie privée et à la protection des données à caractère personnel<sup>4848</sup> ; d'un autre côté, en raison de l'approche dynamique du *whistleblowing* et de l'alerte éthique selon laquelle la dénonciation est un processus et non pas un acte instantané<sup>4849</sup>.

---

<sup>4846</sup> Voy. par exemple, Résolution du Parlement européen sur le rôle des lanceurs d'alerte dans la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (2016/2055(INI)), 14 février 2017, point 4. Le Parlement fait observer que tant les lanceurs d'alerte que les organes ou institutions publics concernés devraient veiller à la protection juridique des droits garantis par la Charte européenne des droits fondamentaux et par les dispositions juridiques nationales.

<sup>4847</sup> Malik Bozzo-Rey & Guillaume Delalieux tiennent un raisonnement similaire à propos de l'appréciation morale de l'alerte professionnelle : ce n'est pas uniquement le lanceur d'alerte qui est jugé à l'aune du paradigme du délateur, mais le *processus* auquel il participe (« Lanceurs d'alerte : de l'obligation morale à l'éthique organisationnelle » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (M. DISANT & D. POLLET-PANOUSSIS, dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, p. 92).

<sup>4848</sup> Sur la procéduralisation des droits humains dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, voy. spéc. la thèse de doctorat de Nina Le Bonniec : *La procéduralisation des droits substantiels par la Cour européenne des droits de l'homme. Réflexion sur le contrôle juridictionnel du respect des droits garantis par la Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 2017.

<sup>4849</sup> Sur la conception dynamique du *whistleblowing*, voy. spéc. J.P. NEAR & M.P. MICELI, « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, p. 1. Sur la conception dynamique de l'alerte éthique, voy. spéc. F. CHATEAURAYNAUD & D. TORNAY, *Les Sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, Paris, École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 1999 (1<sup>ère</sup> éd.), 2013 (2<sup>e</sup> éd.), p. 21.



## CONCLUSIONS GÉNÉRALES

---

1292. À l'entame de l'étude, nous nous étions fixée pour objectif de démontrer que la réception de la figure du « lanceur d'alerte fiscale » au sein de l'ordre juridique international, européen et belge bouleverse l'institution de la dénonciation fiscale.

Le chemin parcouru jusqu'à la réalisation de cet objectif mérite d'être rappelé.

Avant de nous atteler à la résolution proprement dit de notre question de recherche, nous avons cherché à situer l'institution de la dénonciation fiscale par rapport au phénomène des lanceurs d'alerte fiscale, d'une part (I), et par rapport au droit de la dénonciation, d'autre part (II).

Le bouleversement de la dénonciation fiscale est double (III). Il réside tant dans la notion juridique de dénonciation fiscale que dans les limites à la dénonciation fiscale. La notion juridique de dénonciation fiscale ne peut assurément plus être définie comme le signalement de faits délictueux auprès des autorités étatiques. La notion couvre désormais une réalité nettement plus large tant en ce qui concerne son objet, ses auteurs que ses destinataires. Elle ne se cantonne par ailleurs plus au bon fonctionnement de la justice mais remplit d'autres fonctions liées à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et à la transparence fiscale. Les limites de la dénonciation fiscale sont également métamorphosées. La licéité de la dénonciation n'est plus seulement appréciée au regard des exigences du droit pénal. Elle est également évaluée à la lumière du corpus des droits fondamentaux.

### I. LE PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE AU XXI<sup>E</sup> SIÈCLE

---

1293. Dans une première partie, nous avons veillé à situer l'institution de la dénonciation fiscale par rapport au phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. Nous avons mené notre analyse sous trois angles : sous l'angle de l'histoire, sous l'angle de la sociologie pragmatique et sous l'angle de la transparence fiscale.

Dans cette analyse, nous avons pour objectif de décrypter et de modéliser la dénonciation par rapport au lancement d'alerte. Ce préalable était un passage obligé dès lors qu'il n'est pas possible de rendre compte de la façon dont la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale bouleverse l'institution de la dénonciation fiscale sans savoir de quoi l'on parle.

1294. L'histoire de la dénonciation est saisissante<sup>4850</sup>. Inhérente à la nature humaine, la dénonciation n'a jamais cessé de se réinventer sous des visages et des appellations diverses en vue de se démarquer de l'infâme délation.

Nous avons montré que deux conceptions pouvaient être mises en évidence : d'un côté, la conception instrumentale qui utilise la tendance humaine à la dénonciation en vue d'amener les sujets à réaliser les vœux du pouvoir en place ; d'un autre côté, la conception démocratique qui

---

<sup>4850</sup> Voy. *supra* Partie 1 – Titre I.

appréhende la tendance humaine à la dénonciation comme la manifestation d'une liberté fondamentale reconnue à tout citoyen.

La première conception renvoie à la dénonciation traditionnelle ou légale. Il s'agit de la dénonciation au sens commun, telle que définie dans le *Vocabulaire juridique* de Gérard Cornu, à savoir comme le signalement de faits délictueux aux autorités judiciaires. La dénonciation traditionnelle connaît deux variations. Dans les pays de tradition accusatoire, comme les États-Unis et la Grande-Bretagne, le dénonciateur se voit reconnaître une fonction de ministère public citoyen. Cette conception renvoie au principe du « *Qui Tam* »<sup>4851</sup> qui est étroitement liée, aux États-Unis, au développement du *whistleblowing*. Le principe est ancien puisqu'il remonte à la Grèce antique. Associé à la procédure accusatoire, il permet à un citoyen d'agir en justice pour le compte de la collectivité – exerçant une sorte de « ministère public citoyen – et pour son propre compte dans la mesure où il promérite à une récompense. Dans les pays de tradition inquisitoire, comme la Belgique et la France, le dénonciateur est cantonné à un rôle de messenger. Cette vision étriquée de la fonction de dénonciateur est justifiée au regard des dangers que renferme la dénonciation. Alors que les États-Unis, préservés de tous préjugés culturels et historiques, tentent l'expérience du *Qui Tam* lors de la Guerre de Sécession, l'Europe est déjà marquée au fer rouge par les ignominies auxquelles semble systématiquement mener la dénonciation. Le XX<sup>e</sup> siècle confirme foncièrement le constat.

La deuxième conception de la dénonciation renvoie à la dénonciation éthique ou moderne. Affranchie de toute exigence liée à la légalité de l'objet de la dénonciation, la dénonciation (ou alerte) éthique a participé, aux côtés du *whistleblowing*, au façonnage du lancement d'alerte en Europe.

L'idée de « lancer l'alerte », à savoir d'idée de dénoncer des faits répréhensibles dans le but exclusif de défendre l'intérêt général, remonte à la Révolution française<sup>4852</sup>. Forcée dans le contexte révolutionnaire qui a assisté à la naissance de l'idéal républicain français, le nouveau sens conféré à la dénonciation tend à dédramatiser le geste associé à la délation sous l'Ancien Régime en vue de construire une nouvelle mythologie autour de la dénonciation liée à l'accomplissement d'un devoir civique de solidarité sociale, plutôt qu'à un acte de trahison moralement condamnable.

La dénonciation évolue ainsi progressivement d'une logique de *complaisance* vers une logique de *vigilance*. Elle ne doit plus être pensée comme un instrument capable de satisfaire les intérêts du Prince et de son auteur, mais comme un formidable outil au service de la transparence et du bien-être collectif.

1295. Poursuivant notre analyse du phénomène de la dénonciation fiscale et des lanceurs d'alerte fiscale, nous sommes revenue sur les principaux « scandales » qui ont forgé, des « *Pentagon Papers* » aux « *Panama Papers* », la figure du lanceur d'alerte fiscale.

En vue d'éclairer notre analyse, nous avons choisi de faire appel à la sociologie pragmatique et à la socio-histoire. Ces disciplines enseignent notamment que la dénonciation publique est l'aboutissement d'un processus de déconfinement gradué de l'alerte. Le lancement d'alerte se

---

<sup>4851</sup> Du latin « *qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur* » que l'on peut traduire comme « celui qui poursuit l'action autant pour le compte de son roi que pour son propre compte ».

<sup>4852</sup> L'idée de lancer l'alerte se trouve cependant déjà en substance dans la notion grecque de *parrësia* qui évoque le courage de dire la vérité en dépit du climat ambiant de complaisance.

situé par ailleurs au croisement de deux logiques distinctes, d'une part, celle de l'alerte et de la prévention des risques ; d'autre part, celle de la dénonciation et de la détection de faits répréhensibles.

1296. Enfin, notre analyse du phénomène de la dénonciation fiscale et des lanceurs d'alerte fiscale ne pouvait être complète sans un examen du phénomène à la lumière des politiques de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>4853</sup>. Le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale s'inscrit en effet pleinement dans le mouvement de transparence fiscale et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La dénonciation fiscale change de visage à la faveur du phénomène des lanceurs d'alerte. Le lanceur d'alerte fiscale a d'autres interlocuteurs que l'administration fiscale dès l'instant où il ne se contente pas de signaler des pratiques contraires à la loi fiscale. Acteurs tout autant que témoins du changement de mentalité opéré dans le domaine fiscal, les lanceurs d'alerte ont mis en lumière, au travers des « *media leaks* » de ces dernières années, des pratiques fiscales socialement condamnables non pas en raison de leur caractère illégal ou même abusif, mais en raison de leur caractère dommageable. Ce faisant, la dénonciation fiscale acquiert de nouvelles fonctions. Outil de détection des pratiques fiscales répréhensibles, elle représente également un outil de *compliance* et de gestion des risques fiscaux ainsi qu'un outil de contrôle démocratique et de transparence fiscale. À cet égard, nous avons souligné le pouvoir régulateur qui était placé dans le principe de transparence<sup>4854</sup>.

## II. LA RÉCEPTION DU PHÉNOMÈNE DES LANCEURS D'ALERTE FISCALE EN DROIT DE LA DÉNONCIATION

---

1297. Le phénomène de la dénonciation et des lanceurs d'alerte fiscale ayant gagné en clarté, nous avons pu examiner la façon dont le droit avait réceptionné le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale. Le droit belge ne pouvant compter sur une tradition forte en la matière, nous nous sommes tournée vers le droit de pays où l'usage de la dénonciation repose sur une assise juridique solide, à savoir le droit américain, le droit français et le droit britannique<sup>4855</sup>. Il est apparu que la conception européenne du lancement d'alerte puisait ses racines dans deux institutions juridiques distinctes, l'institution anglo-américaine du *whistleblowing*, d'une part, et l'institution française de l'alerte éthique, d'autre part. L'examen du droit étranger a, par ailleurs, permis de confirmer la pertinence des modèles de législation conçus dans la première partie de l'étude<sup>4856</sup> au départ des travaux de Terry Morehead Dworkin et A.J. Brown<sup>4857</sup>.

---

<sup>4853</sup> Voy. *supra* Partie 1 – Titre III.

<sup>4854</sup> Sur le pouvoir régulateur de la transparence fiscale dans le contexte des « *media leaks* », voy. not. L. JOHNSON, « Whistleblowing and investigative journalism: reputational damage and the private governance of aggressive tax planning », *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (R. ECCLESTON & A. ELBRA, eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 272-276. Pour une illustration, voy. le registre « UBO » *supra* n° 510.

<sup>4855</sup> Voy. *supra* Partie 2 – Titre I.

<sup>4856</sup> Sur ces modèles, voy. *supra* n° 94 et s.

<sup>4857</sup> T. M. DWORKIN & A.J. BROWN, « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Art. 8, 2013, p. 656.



Le législateur a le choix entre différents modèles incitatifs lorsqu'il décide de réguler la dénonciation. L'incitant à la dénonciation peut consister dans une obligation juridique de dénonciation (« *Duty Model* »), l'octroi d'une récompense (« *Bounty Model* »), la mise en place de canaux exprès de signalement (« *Structural Model* »), la garantie d'une protection contre les représailles (« *Anti-Retaliation Model* ») ou encore dans la protection de la liberté d'expression (« *Media Model* »). Le « *Duty Model* » a historiquement prévalu en France et en Belgique tandis que le « *Bounty Model* » a régné en maître au Royaume-Uni et aux États-Unis dans le sillage du « *Qui Tam* ». Les différents modèles coexistent désormais, avec des intensités variables, au sein de ces ordres juridiques.

1298. Avant de nous pencher sur le droit belge, nous avons encore fait le point sur le cadre supranational dans la mesure où le droit belge de la dénonciation résulte, en partie, de la transposition d'obligations supranationales<sup>4858</sup>. Pour des raisons historiques, le droit de l'Union européenne a d'abord été dominé par l'approche instrumentale de la dénonciation. S'inspirant de législations américaines, le législateur européen a adopté une kyrielle de textes sectoriels, le plus souvent en réaction aux préoccupations politiques du moment (crise économique et lutte contre le terrorisme), qui ont dû être transposés par les États membres, en ce compris la Belgique<sup>4859</sup>.

La Directive sur les lanceurs d'alerte, adoptée le 23 octobre 2019, signe cependant le début d'une nouvelle ère. Toujours marquée par l'approche instrumentale de la dénonciation, en ce qu'elle a pour objet de « renforcer l'application du droit et des politiques de l'Union dans des domaines spécifiques », elle tend dans le même temps à établir « des normes minimales communes assurant un niveau élevé de protection des personnes signalant des violations du droit de l'Union »<sup>4860</sup>. Elle amorce en outre un changement de paradigme, en germe depuis la sortie de la Révolution française et alimenté par le Conseil de l'Europe, « l'alerte n'étant plus considérée comme un manquement à la loyauté, mais comme une responsabilité démocratique »<sup>4861</sup>.

Le discours politique est en Belgique particulièrement réceptif à ce basculement. Alors que la Ligue des droits de l'homme voyait dans le Point de contact pour une concurrence loyale<sup>4862</sup> une « fausse bonne idée », le Service d'information et de recherche sociale a ainsi veillé à présenter le point de contact comme un outil de bonne gouvernance en ce qu'il associe chacun (citoyens, entreprises, partenaires sociaux, CPAS, villes et communes) au signalement de la fraude sociale via un point de contact unique<sup>4863</sup>. Les deux interlocuteurs partagent en fait le même constat: le citoyen est invité à contribuer à la lutte contre la fraude sociale. Mais le point

---

Notons que les deux auteurs n'ont pas identifié le « *Duty Model* » mais nous avons choisi de le créer eu égard à la tradition juridique européenne.

<sup>4858</sup> Voy. *supra* Partie 2 – Titre II.

<sup>4859</sup> Voy. *supra* nos 669 et s.

<sup>4860</sup> Article 1<sup>er</sup> de la Directive sur les lanceurs d'alerte. L'idée était en substance la même dans l'article 1<sup>er</sup> de la proposition de directive du 23 avril 2018 (voy. aussi la proposition de directive du 23 avril 2018, Exposé des motifs, p. 1, considérant n° 1, article 1 et Annexe (Part I et II)).

<sup>4861</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Les 29 Principes, Principe 2, point 41.

<sup>4862</sup> La rhétorique employée dans le cadre de l'implémentation de dispositifs d'alerte dans le secteur financier est aussi symptomatique de ce glissement. Les autorités de surveillance, comme les autorités publiques, veillent à intégrer les dispositifs d'alerte dans le cadre des politiques de vigilance. Si l'alerte est un outil de contrôle interne et de gestion des risques, le lanceur d'alerte n'apparaît pas moins à certains égards comme un auxiliaire de l'État.

<sup>4863</sup> PCCL, *Rapport annuel 2018*, Service d'information et de recherche sociale, p. 6.

de vue adopté est différent. Dans le premier cas, on y voit une source de discorde sociale. Dans le second cas, on y voit au contraire une source de solidarité sociale.

1299. De surcroît, la Directive sur les lanceurs d'alerte aborde, certes encore timidement, les trois pierres d'achoppement que sont la rétribution des dénonciateurs, la recevabilité des dénonciations anonymes et l'exigence de suivre une procédure échelonnée<sup>4864</sup>. Il semble que les indicateurs et les aviseurs fiscaux ne devraient pas dépendre du régime mis en place par la Directive sur les lanceurs d'alerte. Si on considère le lanceur d'alerte comme un auxiliaire de l'État, il n'y a toutefois pas de raison d'exclure l'intéressement. L'intéressement doit cependant être pensé à l'aune de notre tradition juridique. C'est du reste un choix politique qu'il faut prendre en gardant à l'esprit que l'intéressement n'est pas le seul incitant possible. Des alternatives sont possibles, tels que l'octroi d'une promotion ou d'une récompense honorifique.

En revanche, celui qui dénonce anonymement tout en respectant les conditions posées par la directive précitée devrait indubitablement pouvoir bénéficier du régime de protection.

Pour ce qui est de l'exigence de suivre une gradation dans la remontée de l'alerte, qui nous vient historiquement d'un évangile de Matthieu, la directive dispose, dans la droite ligne des recommandations du Comité des Ministres du Conseil de l'Europe<sup>4865</sup>, que « l'auteur de signalement devrait pouvoir choisir le canal de signalement le plus approprié en fonction des circonstances particulières de l'affaire »<sup>4866</sup>.

La Directive sur les lanceurs d'alerte ne dissipe pas pour autant toute ambiguïté. Si elle protège le lanceur d'alerte – plus exactement, l'« auteur de signalement » – contre les représailles et doit être interprétée et appliquée à l'aune de la directive « secret d'affaires » qu'elle complète, nous avons noté qu'elle laissait les États membres libres de sanctionner pénalement les infractions commises en amont du signalement. Une telle solution n'est pas conciliable avec la logique du lancement d'alerte qui est pensé comme un processus de déconfinement progressif de l'alerte.

1300. Il ressort de notre examen que le droit belge est finalement plus porteur qu'à ce qu'il n'y paraît. Les articles 29 et 30 du Code d'instruction criminelle contiennent déjà un noyau légal capable d'accueillir les évolutions futures de la dénonciation, que celle-ci se déploie dans le domaine fiscal ou non<sup>4867</sup>.

L'article 29 du Code d'instruction criminelle, qui établit la dénonciation officielle, a justement été modifié en mai 2019 en vue de renforcer la dénonciation des indices de fraude fiscale grave par les agents du fisc. L'article 30 du Code d'instruction criminelle, quant à lui, procède directement de la tradition républicaine de la dénonciation civique et invite celui qui est témoin d'un attentat, soit contre la sûreté publique, soit contre la vie ou la propriété d'un individu, d'en donner avis au procureur du Roi.

Nous avons en outre montré que le législateur belge avait adopté une série de législations, conformément à ses obligations supranationales, en vue d'obliger certaines entités à mettre en place des dispositifs de *whistleblowing* interne et externe dans le dessein de renforcer l'intégrité

---

<sup>4864</sup> Il est piquant de rappeler que le mot « scandale » renvoie étymologiquement (du latin « *scandalum* » et du grec « *σκανδαλον* ») à l'idée de pierre d'achoppement (voy. *supra* n° 209). Ce faisant, il ne fait plus doute que les scandales fiscaux ont permis de dépasser le clivage paralysant entre la dénonciation et la délation.

<sup>4865</sup> Considérant n° 61 du Projet de résolution législative du Parlement européen du 26 novembre 2018.

<sup>4866</sup> Considérant n° 33 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4867</sup> Voy. *supra* n°s 719 et s.

au sein des administrations publiques et des institutions financières et de lutter plus efficacement contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme<sup>4868</sup>.

1301. Enfin, nous avons tracé, dans les grandes lignes, le système de dénonciation fiscale de demain<sup>4869</sup>. Alors que la dénonciation fiscale ne repose actuellement sur aucune disposition expresse, la Directive sur les lanceurs d'alerte oblige les administrations publiques, les entreprises de plus de cinquante travailleurs et les entités juridiques privées relevant du champ d'application des actes de l'Union visés dans l'annexe de la directive, à mettre en place des canaux et des procédures internes pour le signalement et le suivi des signalements. Les autorités compétentes sont en outre tenues de recevoir les signalements externes, fournir un retour d'informations sur ceux-ci et en assurer le suivi. Les autorités *a priori* compétentes dans le domaine fiscal sont le procureur du Roi, l'administration fiscale, la Banque nationale de Belgique (BNB), l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA) et la Cellule de traitement de l'information financière (CTIF). La Directive sur les lanceurs d'alerte emprunte, de la sorte, au « *Structural Model* », de même qu'au « *Media Model* », dans la mesure où la dénonciation publique est présentée comme une voie de signalement au même titre que le signalement interne et le signalement externe.

Conformément au champ d'application *ratione materiae* de la directive<sup>4870</sup>, les signalements peuvent porter sur des actes qui violent les règles de l'impôt sur les sociétés (fraude fiscale) ; sur des dispositifs destinés à obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la loi sur l'impôt sur les sociétés applicable (abus fiscal), sur des infractions en matière de concurrence et d'aides d'État (régimes fiscaux préférentiels, *rulings* fiscaux anti-concurrentiels et aides d'États à caractère fiscal prohibées) ou encore sur des infractions fiscales aux règles européennes dans le domaine des services financiers, produits et marchés, et prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Face à la complexité de l'objet fiscal<sup>4871</sup>, nous avons souligné la pertinence d'entendre souplement le critère de la bonne foi comme le fait la Directive sur les lanceurs d'alerte, disposant que les auteurs de signalement bénéficient d'une protection s'ils avaient des motifs raisonnables de croire que les informations communiquées étaient véridiques au moment du signalement *et que ces informations entraient dans le champ de la directive* et ont effectué un signalement – interne, externe ou public – conformément à la procédure établie par la directive<sup>4872</sup>.

L'intérêt de la Directive sur les lanceurs d'alerte réside bien entendu dans la protection érigée en faveur des lanceurs d'alerte. Dans le prolongement de l'« *Anti-Retaliation Model* », la directive consacre le principe d'interdiction des représailles et confère au lanceur d'alerte une immunité pénale, civile et disciplinaire en cas de poursuites. L'immunité pénale est néanmoins partielle comme nous nous l'avons épinglé plus haut<sup>4873</sup>.

---

<sup>4868</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 763 et s.

<sup>4869</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 851 et s.

<sup>4870</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 883 et s.

<sup>4871</sup> Sur la difficulté pour un lanceur d'alerte de vérifier la légalité d'un fait fiscal, voy. *supra* n<sup>os</sup> 889 et s.

<sup>4872</sup> Article 7 (signalement interne), article 10 (signalement externe) et article 15 (divulcation publique) de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4873</sup> Voy. *supra* n<sup>o</sup> 1299.

Si par facilité, nous nous référons aux « lanceurs d’alerte », il importe de rappeler que la Directive sur les lanceurs d’alerte protège les « auteurs de signalement » ainsi que les « facilitateurs »<sup>4874</sup> et les « tiers qui sont en lien avec les auteurs de signalement et qui risquent de faire l’objet de représailles dans un contexte professionnel, tels que des collègues ou des proches des auteurs de signalement; et les entités juridiques appartenant aux auteurs de signalement ou pour lesquelles ils travaillent, ou encore avec lesquelles ils sont en lien dans un contexte professionnel »<sup>4875</sup>. La notion d’auteur de signalement est limitée au contexte professionnel<sup>4876</sup>. Il pourrait toutefois être utile, comme nous l’avons indiqué, d’élaborer un régime intégré de dénonciation fiscale qui serait à la fois applicable aux personnes privées (lanceurs d’alerte civiques et dénonciateurs civiques) et aux personnes agissant dans un cadre professionnel (lanceurs d’alerte *sensu stricto* et lanceurs d’alerte *sensu lato*).

### III. LES MÉTAMORPHOSES DE L’INSTITUTION DE LA DÉNONCIATION FISCALE

---

1302. Poursuivant notre analyse, nous avons cherché dans une troisième partie à répondre concrètement à la question de recherche dans une perspective de théorisation.

Au terme de l’étude, il faut se rendre à l’évidence : la définition livrée par Gérard Cornu dans le *Vocabulaire juridique* est devenue désuète<sup>4877</sup>. La dénonciation se s’épuise plus dans le signalement de faits délictueux auprès des autorités judiciaires<sup>4878</sup>.

La dénonciation couvre aujourd’hui une réalité plus large, qui englobe le signalement d’actes répréhensibles par une personne physique qui n’a pas le pouvoir de s’en saisir, à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale. Elle admet désormais trois acceptions : la dénonciation traditionnelle ou légale, la dénonciation professionnelle et la dénonciation d’intérêt public ou éthique<sup>4879</sup>. Nous avons illustré au fil de l’étude dans quelle mesure ces trois acceptions étaient pleinement d’application dans le domaine fiscal. Alors que la première acception adopte le point de vue de l’État, donnant la priorité au bon fonctionnement de la justice et au respect de la loi (fiscale), la deuxième acception adopte le point de vue de l’entreprise qui trouve un intérêt dans la politique de (*tax*) *compliance* et de gestion des risques (fiscaux) promue par l’État. Enfin, la troisième acception se place sous l’angle de la société

---

<sup>4874</sup> Par « facilitateur », il faut entendre « une personne physique qui aide un auteur de signalement au cours du processus de signalement dans un contexte professionnel et dont l’aide devrait être confidentielle » (article 5, 8), de la Directive sur les lanceurs d’alerte).

<sup>4875</sup> Article 4, § 4, de la Directive sur les lanceurs d’alerte. La Directive sur les lanceurs d’alerte reprend presque intégralement la version convenue dans la Résolution législative du Parlement européen du 16 avril 2019 (article 4, § 4, b) et c)).

<sup>4876</sup> L’« auteur de signalement » est « une personne physique qui signale ou divulgue publiquement des informations sur des violations qu’elle a obtenues dans le cadre de ses activités professionnelles » (article 5, 7), de la Directive sur les lanceurs d’alerte).

<sup>4877</sup> Voy. *supra* Partie 3 – Titre I.

<sup>4878</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000, p. 274.

<sup>4879</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 995 et s.

dans son ensemble en mettant l'accent sur la défense de l'intérêt général, et au-delà sur la transparence (fiscale) et la responsabilité démocratique.

Si la notion juridique de dénonciation doit être sensiblement actualisée, les principes traditionnels enseignés au sujet de la dénonciation continuent, quant à eux, d'être parfaitement pertinents<sup>4880</sup>. La dénonciation licite se construit toujours entre deux extrêmes : la dénonciation *obligatoire*, qui est exceptionnelle, et la dénonciation *calomnieuse*, qui est interdite. En outre, la dénonciation présente trois caractéristiques, qu'elle soit le fruit d'un lanceur d'alerte ou non. Elle est, tout d'abord, spontanée, ce qui est le cas lorsqu'elle est libre ou lorsqu'elle repose sur une obligation. Elle émane, ensuite, d'une personne qui n'a *a priori* aucun mandat particulier, ni pour identifier ou détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter. Elle repose, enfin, sur des faits inconnus et originaux étant entendu que cette caractéristique doit être appréciée avec souplesse dans le cadre de l'appréciation du régime de protection des lanceurs d'alerte comme le traitement judiciaire de l'affaire « *Lux Leaks* » l'a illustré.

1303. Les discussions alimentées par la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte ont permis de dépasser un clivage autrefois paralysant, la *summa divisio* entre la dénonciation et la délation. Délateur en puissance, le dénonciateur suscite spontanément l'opprobre. Il n'empêche que les développements livrés dans la troisième partie de l'étude ont permis de confirmer une intuition de départ, à savoir que le lanceur d'alerte est un type de dénonciateur.

La distinction entre le dénonciateur et le délateur repose sur le critère de la motivation<sup>4881</sup>. Le délateur est animé par des considérations exclusivement personnelles. En dénonçant des faits à l'autorité, il ne cherche pas à défendre l'intérêt général ni à faire respecter la loi. Il cherche à plaire à l'autorité, ou à tout le moins à la satisfaire, en vue de servir ses intérêts, qu'il s'agisse d'éliminer un concurrent, de condamner un ennemi, de recevoir une récompense ou encore de bénéficier d'une protection.

La distinction entre le dénonciateur et le lanceur d'alerte repose, quant à elle, sur le critère de l'intérêt public. Le dénonciateur dispose d'un accès privilégié à des informations susceptibles d'intéresser une autorité privée, une autorité étatique ou le public et qui ne pourraient être révélées autrement. Le lanceur d'alerte bénéficie d'un surplus de légitimité par rapport au dénonciateur traditionnel en ce qu'il prend un *risque* qui le place dans une situation de *vulnérabilité* et l'expose à une *conflit de loyautés* en vue de défendre l'*intérêt public*. La légitimité du lanceur d'alerte provient, en outre, généralement de la situation d'asymétrie qu'il dénonce. Il ne dénonce pas n'importe quels faits, mais des faits qui menacent *gravement* l'intérêt public.

1304. La dénonciation admet cinq figures que nous avons identifiées d'entrée de jeu : la victime, le délinquant (indicateur, aviseur, repent), le citoyen (témoin ou informateur), le travailleur et le professionnel tenu à une obligation de dénonciation.

Nous avons montré qu'il n'était pas aisé de situer la figure du « lanceur d'alerte » par rapport aux figures de la dénonciation dans la mesure où elle déborde en partie sur les catégories

---

<sup>4880</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 970 et s.

<sup>4881</sup> Voy. *supra* n<sup>os</sup> 944.

existantes. Si la figure du lanceur d'alerte est communément pensée dans un contexte professionnel (travailleur), nous avons montré qu'il y avait trois conceptions possibles du « lanceur d'alerte »<sup>4882</sup>.

La notion de lanceur d'alerte *sensu stricto* désigne la personne qui décide librement et consciemment de révéler des informations dont elle a connaissance dans un contexte professionnel, en dépit du devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel elle est astreinte, en vue de défendre l'intérêt général. La notion de lanceur d'alerte *sensu lato* désigne, comme son nom l'indique, une réalité plus large puisqu'elle est élargie aux personnes qui gravitent autour d'une organisation et disposent dans ce cadre d'un accès privilégié à des informations susceptibles de présenter un intérêt public et qui ne pourraient pas être révélées autrement. La notion de lanceur d'alerte civique prolonge, quant à elle, la conception républicaine de la dénonciation civique façonnée par les révolutionnaires français à la sortie de l'Ancien Régime. Elle recouvre l'hypothèse où le citoyen ne dénonce pas seulement un fait illégal (dénonciation civique), mais prend un risque en vue de défendre l'intérêt général. Enfin, l'informateur *sensu stricto* se distingue du lanceur d'alerte et du dénonciateur civique en ce qu'il n'est pas purement désintéressé. Il agit, par exemple, dans la perspective d'une récompense. Il s'apparente donc à un délateur.

Pour rappel, ces catégories ont pour objectif d'ordonner la réalité juridique au regard du phénomène des lanceurs d'alerte. Nous ne recommandons nullement – ou tout cas à ce stade – de transposer juridiquement ces catégories. La notion de lanceur d'alerte est une notion relative car elle dépend de la réglementation en cause. Elle est par ailleurs idéologiquement trop connotée pour pouvoir être accueillie en droit.

1305. La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte ne transforme pas seulement la notion juridique de dénonciation fiscale. Elle provoque également une réévaluation de la dénonciation fiscale à la lumière des droits fondamentaux et, par la même occasion, une redéfinition des limites à la dénonciation. Nous avons montré que ces nouvelles limites, en ce qu'elles intègrent les marqueurs juridiques de la délation (spécialement l'intérêt public et la bonne foi), tout autant qu'elles les renforcent, sont *a priori* capables de répondre efficacement au rôle de garde-fou qui leur a été assigné par les autorités européennes. Elles permettent par ailleurs de ménager un juste équilibre entre les droits, libertés et intérêts des personnes en cause là où les intérêts de l'État avaient longtemps prévalu conformément au cadre pénal<sup>4883</sup>.

Parmi les droits fondamentaux susceptibles d'être applicables, deux droits ont retenu notre attention : le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel<sup>4884</sup>.

C'est à l'aune du premier droit que la Cour européenne des droits de l'homme a saisi le phénomène des lanceurs d'alerte<sup>4885</sup>. Il est désormais acquis que la dénonciation « est un aspect fondamental de la liberté d'expression et de la liberté de conscience, et joue un rôle important dans la lutte contre la corruption et les graves erreurs de gestion, tant dans le secteur public que

---

<sup>4882</sup> Voy. *supra* nos 1026 et s.

<sup>4883</sup> Voy. *supra* Partie 3 – Titre II – Chapitre 1<sup>er</sup>.

<sup>4884</sup> Voy. *supra* Partie 3 – Titre II – Chapitre 2.

<sup>4885</sup> Voy. *supra* nos 1069 et s.

dans le secteur privé »<sup>4886</sup>. Les lanceurs d'alerte peuvent ce faisant « contribuer à renforcer la transparence et la responsabilité démocratique »<sup>4887</sup>.

Selon une jurisprudence constante, la Cour européenne des droits de l'homme considère que le dénonciateur qui est animé exclusivement par des considérations personnelles ne mérite pas une protection particulière<sup>4888</sup>. En l'occurrence, il ne mérite pas de bénéficier des principes de protection établis dans le prolongement de l'arrêt *Guja*. Selon les principes dégagés par la Cour européenne, la divulgation au public ne doit intervenir qu'en dernier ressort. L'information publiée doit ensuite présenter un intérêt public et être authentique; l'intérêt du public d'obtenir l'information dénoncée doit peser plus lourd que le dommage supporté par l'employeur; le dénonciateur ne doit pas être animé par des considérations personnelles; enfin, la gravité de la sanction encourue par le dénonciateur est prise en considération par le juge. Ces principes ont sensiblement influencé la conception du régime de protection proposé par la Directive sur les lanceurs d'alerte<sup>4889</sup>.

D'autres facteurs peuvent expliquer que la Cour européenne des droits de l'homme dénie à un dénonciateur le bénéfice de la jurisprudence *Guja*. Il s'agit du caractère public des allégations et de la qualité du dénonciateur. Celui qui dénonce des faits répréhensibles, soit par le biais d'une lettre privée, soit en qualité de citoyen, ne devrait pas bénéficier de la jurisprudence *Guja*. L'élaboration d'une jurisprudence spécifique est effectivement justifiée au regard du devoir de loyauté, de réserve et de discrétion auquel est astreint le travailleur<sup>4890</sup>. Plus l'obligation de confidentialité est stricte et plus le travailleur doit faire preuve de prudence lorsqu'il décide de révéler des faits dont il a connaissance sur son lieu de travail en dehors de son organisation.

Le dénonciateur est toutefois protégé, dans ce cas, sous l'angle de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme dès l'instant où tout citoyen dispose du droit de dénoncer des faits répréhensibles dont il a connaissance au titre du droit de critique et du droit de communiquer des informations sur des questions d'intérêt général.

1306. À côté du droit à la liberté d'expression, le droit à la protection des données à caractère personnel<sup>4891</sup>, et spécialement l'exigence de confidentialité, occupe aussi une place cardinale dans le régime européen de protection des lanceurs d'alerte<sup>4892</sup>.

---

<sup>4886</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Introduction, point 1. Voy. aussi en ce sens le considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4887</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, p. 5. Voy. aussi en ce sens le considérant n° 2 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4888</sup> Voy. not. Cour eur. D. H., arrêt *Guja*, précité, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Heinisch*, précité, § 69 ; Cour eur. D. H., arrêt *Bucur*, précité, § 93 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Görmüş et autres c. Turquie*, 19 janvier 2016, § 50 ; Cour eur. D.H. (2<sup>e</sup> sect.), arrêt *Matuz c. Hongrie*, 21 octobre 2014, § 45. La Cour a déjà formulé une telle clause dans des affaires qui ne ressortaient pas explicitement du *whistleblowing* (voy. not. Cour eur. D.H. (5<sup>e</sup> sect.), arrêt *Kudeshkina c. Russie*, 26 février 2009, § 85).

<sup>4889</sup> En ce sens, voy. le considérant n° 31 de la Directive sur les lanceurs d'alerte.

<sup>4890</sup> Voy. not. *supra* n° 1110.

<sup>4891</sup> Voy. *supra* nos 1165 et s.

<sup>4892</sup> Voy. not. les considérants nos 14, 82 83, 84 et 85 et les articles 16 et 17 de la Directive sur les lanceurs d'alerte. Voy. aussi article 32, § 2, c), du règlement (UE) n° 596/2014 sur les abus de marché ; considérants nos 41 et 43 de la Quatrième Directive anti-blanchiment et Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen « La lutte contre la corruption dans l'Union européenne », 6 juin 2011, COM(2011) 308 final, p. 13, point 4.1.3.

Le fonctionnement d'un dispositif de *whistleblowing* engendre, dans la quasi majorité des cas, une situation dans laquelle le Règlement général sur la protection des données est applicable dans la mesure où un tel dispositif suppose la collecte et le traitement, automatisé en tout ou en partie, de données à caractère personnel relatives à des personnes physiques identifiées ou identifiables (employés, salariés, stagiaires, etc.)<sup>4893</sup>.

Les dispositifs de dénonciation interne mis en place par les organisations publiques et privées ne sont toutefois pas les seuls dispositifs de *whistleblowing* à être soumis aux règles européennes. Comme nous l'avons argumenté, le *whistleblowing* ne se cantonne pas au signalement interne, il admet également d'autres voies de signalement que sont le signalement externe et la divulgation publique. En l'occurrence, la dénonciation aux autorités de poursuite est susceptible de créer une situation soumise aux règles de la Directive Police & Justice tandis que la dénonciation publique devrait obéir aux règles dérogatoires qui régissent les activités à des fins journalistiques.

1307. Au terme de l'étude, mais à l'aube de la réflexion suscitée par la réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte, il convient d'attirer l'attention du lecteur sur deux constats essentiels. La dénonciation existe et se pratique depuis des siècles. Parler de signalement, de lancement d'alerte, de *whistleblowing* ou de *reporting* plutôt que de dénonciation n'y changera rien : si la dénonciation a traversé les siècles, ce n'est pas uniquement parce qu'elle est utile au pouvoir en place mais parce qu'elle est inhérente à la nature humaine et au fonctionnement de la vie en société<sup>4894</sup>. Plutôt que de nier le phénomène de peur de l'encourager, le législateur européen, pressé par la société civile, a eu le courage d'encadrer juridiquement l'usage de la dénonciation dans certaines circonstances. L'élaboration d'un cadre juridique, il faut le souligner, ne vise pas tant à faciliter la dénonciation légitime, acceptée socialement, qu'à combattre la dénonciation illégitime, socialement nuisible. Cela améliore par ailleurs ostensiblement la transparence autour de la pratique de la dénonciation, ce qui est assurément utile au respect des droits fondamentaux et plus largement à la légitimité de la pratique.

Ceci étant, on peut se demander si la question de l'alerte ne tombera pas en déliquescence dans les années à venir à la faveur du climat de surveillance généralisée instauré par les technologies du numérique. Comme le relève Raymond de Quenaudon au terme d'une contribution de 2017, « on peut parier que si un tel jour arrive [celui de la surveillance généralisée], il n'y aura plus besoin de dispositifs d'alerte et de règles les encadrant puisque la société, devenue post-démocratique, sera en alerte permanente »<sup>4895</sup>. On peut néanmoins également augurer que l'édification d'un droit de la dénonciation, humblement amorcée dans la présente étude,

---

<sup>4893</sup> En ce sens, voy. CPVP, Recommandation n° 01/2006, p. 3 ; CNIL, Projet de référentiel relatif aux traitements de données à caractère personnel destinés à la mise en œuvre d'un dispositif d'alerte, 11 avril 2019, p. 2, disponible sur [www.cnil.fr](http://www.cnil.fr) (consulté le 3 décembre 2019).

<sup>4894</sup> Que la dénonciation apparaisse à deux moments-clés du récit biblique n'est pas un hasard. Si Adam n'avait pas dénoncé Eve auprès de Dieu, il n'aurait pas été chassé du jardin d'Eden et n'aurait pas touché à la mortalité. De même, si l'apôtre Judas n'avait pas dénoncé le Messie auprès de Ponce Pilate, celui-ci n'aurait jamais été crucifié et n'aurait jamais pu ressusciter. Sur le plan symbolique, la dénonciation a ainsi permis l'accession à la moralité dans le premier cas, l'accession à la résurrection dans le second cas. Voy. *supra* n° 106.

<sup>4895</sup> R. DE QUENAUDON, « Chapitre XVIII - Les dispositifs d'alerte professionnelle au regard du droit français » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation ?* (I. DAUGAREILH, dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 423.



La dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte: de la complaisance à la vigilance

permettra de préserver les fonctions sociales reconnues au dénonciateur, loin de la complaisance de ses débuts, en faveur d'un renouveau de la vigilance (humaine).

## LEXIQUE GÉNÉRAL

---

Le présent lexique synthétise les principales notions utilisées ou construites dans le cadre de l'étude doctorale.

<b>Alerte</b>	<i>Sens commun.</i> Signalement qui vise « à prévenir d'un danger ou d'un risque imminent afin de susciter, en temps suffisamment opportun, l'intervention de mesures pour les faire cesser » <sup>4896</sup> .
<b>Alerte professionnelle</b>	Signalement d'une pratique illégale ou contraire à l'éthique (contrariété à un code de conduite, une charte éthique, un code de déontologique, une déclaration de RSE, etc.) par une personne dans le cadre de sa relation de travail.
<b>Alerte éthique – dénonciation éthique</b>	Signalement d'une pratique illégale ou contraire à un code de conduite par une personne dans le cadre de sa relation de travail ou non.
<b>Anonyme (signalement)</b>	Hypothèse où « un signalement ou des informations sont reçus sans que personne n'en connaisse la source ».
<b>Confidentiel (signalement)</b>	Hypothèse où « le nom de la personne qui a signalé ou révélé des informations est connu du récepteur mais n'est pas révélé sans le consentement de la personne, à moins que la loi ne l'exige » <sup>4897</sup> .
<b>Concurrence fiscale dommageable</b>	Situation où les États prennent des mesures fiscales qui faussent ou menacent la concurrence entre les entreprises.
<b>Délation</b>	Dénonciation méchante ou égoïste d'une personne identifiée ou identifiable.
<b>Dénonciateur (<i>reporting person</i>)</b>	Personne qui mérite une protection car elle dénonce des informations susceptibles d'intéresser une autorité privée (employeur), une autorité étatique et/ou le public et qui ne pourraient être révélées autrement (accès privilégié) alors qu'elle ne possède <i>a priori</i> aucun mandat particulier pour identifier et détecter les pratiques illégales ou injustes et leurs auteurs, ni pour les poursuivre et les arrêter.
<b>Dénonciation légale – Dénonciation</b>	Signalement d'un acte délictuel auprès d'un officier de police administrative ou judiciaire en vue de garantir le bon

---

<sup>4896</sup> Conseil d'État français, « Le droit d'alerte : signaler, traiter, protéger », Annexe 6 – Contribution du professeur Henri Oberdoff sur la notion d'alerte éthique, étude adoptée le 25 février 2016 par l'assemblée générale plénière du Conseil d'Etat, La Documentation française, 2016, p. 112.

<sup>4897</sup> Recommandation CM/Rec (2014)7, Exposé des motifs, Annexe – Les 29 principes, point 69.

<b>traditionnelle – Dénonciation 1.0.</b>	<p>fonctionnement de la justice (sens livré dans le <i>Vocabulaire juridique</i> de Gérard Cornu).</p> <p>La dénonciation traditionnelle admet deux variations : la conception américaine (« <i>Bounty Model</i> ») et la conception continentale (« <i>Duty Model</i> »).</p>
<b>Dénonciation moderne - Dénonciation 2.0.</b>	Signalement d’actes répréhensibles par une personne physique qui n’a pas le pouvoir de s’en saisir, à une personne capable de déclencher une sanction juridique et/ou sociale. Il peut s’agir entre autres d’un organe de gouvernance, d’une autorité étatique ou de la presse. Cette acception de la dénonciation englobe la dénonciation 1.0., le <i>whistleblowing</i> , l’alerte/la dénonciation professionnelle, l’alerte/la dénonciation éthique et la dénonciation d’intérêt public.
<b>Dénonciation républicaine (dénonciation civique au sens républicain)</b>	Dénonciation gratuite (le dénonciateur n’agit pas en échange d’une contrepartie), désintéressée (le dénonciateur agit exclusivement au nom de l’intérêt général et non par intérêt personnel) et spontanée (le dénonciateur n’est pas un professionnel de la dénonciation et n’agit pas par obligation légale).
<b>Décision fiscale (synonyme de rescrit fiscal ; traduction de « <i>Tax Ruling</i> »)</b>	« Tout avis ou renseignement donné ou toute mesures prise à l’égard d’un contribuable ou d’un groupe de contribuables par une autorité fiscale concernant leur situation fiscale et sur lesquels ils sont en droit de s’appuyer » <sup>4898</sup> .
<b>Dispositif de planification fiscale agressive</b>	Structure de planification sophistiquée (autrement dit artificielle) transnationale, mise en place par un contribuable, qui implique un transfert de bénéfice imposable en vue de réduire son obligation fiscale.
<b>Évasion fiscale</b>	Aménagement de la situation fiscale d’un contribuable, sans violation de la loi fiscale, dans le but de diminuer la charge fiscale.
<b>Fait répréhensible</b>	Acte ou fait qui menace ou porte atteinte à l’intérêt général. Dans le domaine fiscal, il peut consister dans une pratique illégale (fraude fiscale), une pratique abusive (abus fiscal, évasion fiscale) ou une pratique irresponsable (contrariété au principe de RSE ou de capacité contributive).
<b>Fraude fiscale</b>	Altération de la réalité/violation de la loi fiscale (élément matériel) en vue de diminuer/supprimer sa charge fiscale (élément moral).

---

<sup>4898</sup> OCDE, « Action 5 - Rapport final 2015 », *Projet BEPS (OCDE/G20)*, p. 49.

<b>Fraude fiscale simple</b>	Fraude fiscale dont l'élément matériel (altération de la réalité) consiste dans la dissimulation de revenus (violation d'une obligation déclarative) et sanctionnée pénalement par l'article 449 du C.I.R. 92.
<b>Fraude fiscale complexe</b>	Fraude fiscale dont l'élément matériel (altération de la réalité) consiste dans la simulation et sanctionnée pénalement par l'article 450 du C.I.R. 92 (fraude aggravée par un faux en écriture).
<b>Fraude fiscale grave (organisée ou non)</b>	Fraude fiscale qui « porte sur des montants particulièrement élevés, implique la fabrication ou l'utilisation de faux et/ou met en œuvre des mécanismes complexes ou des procédés à dimension internationale » <sup>4899</sup> .
<b>Informateur</b>	<p><i>Sensu lato</i>. Personne physique qui dénonce spontanément, gratuitement et de façon désintéressée des faits répréhensibles ou à tout le moins susceptibles d'intéresser une autorité privée ou une autorité publique (dénonciateur civique).</p> <p><i>Sensu stricto</i>. Personne physique qui dénonce dans la perspective d'une contrepartie des faits répréhensibles ou à tout le moins susceptibles d'intéresser une autorité privée ou une autorité publique (aviseur, indicateur, repent).</p>
<b>Insider</b>	Membre d'une organisation ; personne physique appartenant au « milieu ».
<b>Lancement d'alerte (<i>whistleblowing</i>) – dénonciation d'intérêt public</b>	<p><i>Sensu lato</i>. Dénonciation par un lanceur d'alerte.</p> <p><i>Sensu stricto</i>. Système intégré permettant le signalement de bonne foi et de façon désintéressée d'une faute, d'une activité illégale ou d'une activité répréhensible commise par une personne physique ou morale ; l'expression englobe toutes les acceptions du <i>whistleblowing</i>.</p>

---

<sup>4899</sup> Projet de loi du 22 avril 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, Exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2012-2013, n° 53-2763/001, pp. 4-5.

**Lanceur d'alerte  
(whistleblower)**

*Sensu stricto.* Toute personne qui découvre, au sein de l'organisation pour laquelle elle travaille – secteur privé ou secteur public – des faits qui méritent d'être révélés de par leur gravité (atteinte à l'intérêt général) et qui décide, consciemment et librement, de rompre le silence auquel son organisation l'astreint légalement et socialement, et donc de prendre un risque, de se placer dans une situation de vulnérabilité, en vue de les dénoncer à une autorité privée (employeur), à une autorité étatique ou au public.

*Sensu lato.* Toute personne qui gravite autour d'une organisation et qui mérite une protection particulière dès lors qu'elle décide, consciemment et librement, de prendre un risque pour dénoncer un acte ou un fait répréhensible commis sous le contrôle d'une organisation, en ce qu'il menace ou porte atteinte à l'intérêt général (donneur d'alerte).

*Civique.* Citoyen (« *private citizen* ») qui décide, consciemment et librement, de prendre un risque pour dénoncer un acte ou un fait répréhensible, en ce qu'il menace ou porte atteinte à l'intérêt général (< conception républicaine).

**Lancer l'alerte**

Dénoncer des faits qui représentent une atteinte ou une menace à l'intérêt général.

***Media leaks***

**(littéralement :  
fuite médiatique ;  
synonyme**

**de fuite de données)**

***Naming & Shaming*  
(N&S)**

Révélations qui interviennent dans les médias et qui portent sur des informations secrètes ou confidentielles en provenance d'une source le plus souvent qualifiée de lanceur d'alerte.

« Activité de dire publiquement qu'une personne, une entreprise, etc. s'est comportée d'une façon mauvaise ou illégale »<sup>4900</sup>.

***Offshore***

Extraterritorial.

Système *offshore* : système de fraude et d'évasion fiscales reposant sur les paradis fiscaux (centres financiers *offshore*).

***Offshore providers***

Prestataires de services financiers (fiduciaires, banques, etc.) accompagnant les contribuables fortunés (particuliers ou entreprises) dans la création d'un montage *offshore*.

***Outsider***

Personne externe à une organisation, qui n'appartient pas au « milieu ».

**Pratiques fiscales  
dommageables**

Pratiques d'évasion fiscale reposant sur les paradis fiscaux (centres financiers *offshore*) et les régimes fiscaux préférentiels (centres financiers *onshore*). Elles peuvent être imputables à des États ou à des contribuables.

---

<sup>4900</sup> « Naming and shaming », *Cambridge Dictionary*, disponible sur <https://dictionary.cambridge.org> (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019)).

***Qui Tam*** (du latin « *qui tam pro domino rege quam pro se ipso in hac parte sequitur* » que l'on peut traduire comme « celui qui poursuit l'action autant pour le compte de son roi que pour son propre compte »)

Principe d'accusation privée selon lequel un citoyen peut introduire un recours pour son compte et celui de l'État et partager l'argent récupéré par ce biais en guise de rémunération pour le service rendu. Les lois « *Qui Tam* » revêtent deux aspects : un aspect substantiel, qui prohibe certains comportements tels que la fraude, par exemple, et un aspect procédural, qui permet à un citoyen d'agir en justice pour le compte de l'État.

**Scandale**

*Sociologie pragmatique.* « Pratique consistant à dénoncer publiquement des transgressions à la norme »<sup>4901</sup>.

**Tiers (en droit fiscal)**

Toute personne ayant été directement ou indirectement en relation avec un contribuable déterminé en raison des opérations ou activités de celui-ci (article 322 C.I.R. 92). Il s'agit donc d'une personne privée, d'un acteur non étatique, qui prête son concours à la perception de l'impôt.

**Travailleur ordinaire**

Travailleur soumis à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur.

**Travailleur professionnel**

Travailleur soumis, outre à un devoir de réserve, de loyauté et de discrétion vis-à-vis de son employeur, à une obligation de secret professionnel ou à tout le moins à une obligation de confidentialité renforcée prévue par la déontologie de son secteur.

**Whistleblowing**

*Sens commun.* Dénonciation par un lanceur d'alerte.

*Sensu stricto. Processus* de dénonciation qui comporte trois stades lorsqu'il est complet: interne, externe, public (en français, se traduit par l'expression : dispositif d'alerte professionnelle ou éthique) à destination des membres d'une organisation (*whistleblowing mechanism*).

*Sensu lato.* Dénonciation *institutionnalisée* sachant que l'institutionnalisation suppose la mise en place de canaux de signalement et la protection de celui qui signale (« *Structural Model* »).

---

<sup>4901</sup> D. DE BLIC, « Cent de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (L. BOLTANSKI, E. CLAVERIE, N. OFFENSTADT & S. VAN DAMME, dir.), Paris, Stock, 2007, p. 232.



## BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE

---

La présente bibliographie reprend les principales sources doctrinales (juridiques et non juridiques) consultées dans le cadre de la rédaction de l'étude doctorale.

ABADIE P., « Le salarié lanceur d'alerte aux États-Unis et en France : pour une articulation harmonieuse entre dissidence et loyauté », *Rev. dr. h.* n°10, 2016, pp. 1-27.

ADAM P., « Le retour des sycophantes ? (à propos du *whistleblowing*) », *Droit ouvrier - Revue juridique de la C.G.T.*, n° 695, 2016, pp. 281-296.

AFSCHRIFT Th., *La levée du secret bancaire*, Bruxelles, Larcier, 2011.

AFSCHRIFT Th., *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013.

AFSCHRIFT Th., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, 2003.

AFSCHRIFT Th., *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 1998.

AFSCHRIFT Th., « La simulation en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (AFSCHRIFT Th., BARNICH L., CULOT A., e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 211-232.

AFSCHRIFT Th., « L'abus fiscal en matière d'impôts sur les revenus » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (AFSCHRIFT Th., BARNICH L., CULOT A., e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 113-133.

AFSCHRIFT Th. & DAUBE M., « L'accès aux documents de l'administration fiscale fédérale », *R.G.C.F.*, 2008, n° 4, pp. 279-295.

AFSCHRIFT Th., GARABÉDIAN D., GLINEUR G., e.a., *L'évolution des principes généraux du droit fiscal – 20<sup>e</sup> anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009.

ALIBERT J. & FOEGLE J.-Ph., « Première victoire d'un lanceur d'alerte en référé sous l'empire de la loi « Sapin II ». Un renforcement juridictionnel supplémentaire du statut de « lanceur d'alerte » en droit interne », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, avril 2019, pp. 4-7.

ALM J. & TORGLER B., « Culture Differences and Taxes Morale in the United States and in Europe », *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27, Iss. 2, 2006, pp. 224-246.

ALSTADSAETER A., JOHANNESSEN N. & ZUCMAN G., « Tax Evasion and Inequality », document de travail, 28 mai 2017, disponible sur [www.gabriel-zucman.eu](http://www.gabriel-zucman.eu)

ANDERSEN A. & MALHERBE J. (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bibliothèque fiscale, Bruxelles, Bruylant, 1993.



ANDRÉ-DUMONT J.-Ch., « La fonction de Compliance dans la réforme "Twin Peaks". Un nouvel encadrement aux contours encore incertains », *Bull. Ass. – De Verz.*, 2011, n° 17, pp. 199-214.

ANSIAUX M., « Le poids des impôts et la capacité contributive », *Bulletin de la Banque nationale de Belgique*, Vol. 1, n° 10, 1937, pp. 521-527.

ANTONMATTEI P.-H. & VIVIEN P., *Rapport au ministre délégué à l'Emploi, au Travail et à l'Insertion professionnelle des jeunes : « Chartes d'éthique, alerte professionnelle et droit du travail français : état des lieux et perspectives »*, janvier 2007.

ARENDT H., *Les origines du totalitarisme. Le système totalitaire*, Paris, Le Seuil, 1995.

ARRUÑADA B., « Protestants and Catholics: Similar Work Ethic, Different Social Ethic », *The Economic Journal*, n° 547, 2010, pp. 890-918.

AUBY J.-B., « Le dialogue de la norme étatique et de la compliance » in *Régulation, supervision, compliance* (M.-A. FRISON-ROCHE, dir.), Paris, Dalloz, 2017, pp. 101-105.

AVI-YONAH R.S., « Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior », *Law & Economics Working Papers Archive: 2003-2009*, disponible sur [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art65](http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art65) (consulté le 24 mars 2019).

AYDOGDU R., « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'État (partie 1) », *RPS-TRV*, 2016, n° 6, pp. 669-704.

AYDOGDU R., « La *Corporate Social Responsibility*, le droit par-delà le marché et l'État (partie 2) », *RPS-TRV*, 2016, n° 7, pp. 868-908.

AYDOGDU R., *La sanction des sociétés par l'État et le marché. Une analyse microscopique de la « régulation » dans le droit des affaires contemporain*, thèse pour le doctorat en sciences juridiques présentée et soutenue le 14 juin 2017 à la Faculté de Droit, de Science politique et de Criminologie de l'Université de Liège.

BAILLEUX A., *Fiscalité de l'entreprise en Belgique: l'impôt sur les revenus de l'entreprise, de ses actionnaires, dirigeants et collaborateurs*, Kalmthout, Biblo, 2004.

BAKER R.W., *Le talon d'Achille du capitalisme. L'argent sale et comment renouveler le système d'économie de marché*, trad. par M.-B. Daigneault, Outremont, alTerre, 2007.

BANISAR D., « Whistleblowing : International Standards and Developments » in *Corruption and Transparency : Debating the Frontiers between State, Market and Society* (SANDOVAL I., ed.), World Bank-Institute for Social Research, Washington D.C., UNAM, 2011, disponible sur <https://ssrn.com>

BARDIN M., « Les "lanceurs d'alerte" à l'ère du numérique : un progrès pour la démocratie ? » in *Protection des données personnelles et Sécurité nationale. Quelles garanties juridiques dans l'utilisation du numérique ?* (DE DAVID BEAUREGARD-BERTHIER O. & TALEB-KARLSSON A. (coord.)), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 249-274.

BEHAR-TOUCHAIS M. (dir.) *La dénonciation en droit privé*, Paris, Economica, 2010.

BERNS TH., DOCQUIR P.-F., FRYDMAN B., HENNEBEL L. & LEWKOWICZ G., *Responsabilités des entreprises et corégulation*, coll. « Centre Perelman de philosophie du droit de l'U.L.B. », Bruxelles, Bruylant, 2007.

BERNSTEIN M. & JASPER J.-M., « Interests and credibility: whistleblowers in technological conflicts », *Social Science Information*, 1996, n° 3, pp. 565-589.

BERNSTEIN M. & JASPER J.-M., « Les tireurs d'alarme dans les conflits technologiques. Entre intérêts et crédibilité », *Politix*, n° 44, 1998, pp. 109-134.

BESSLER J.D., « The Public Interest and the Unconstitutionality of Private Prosecutors », *Arkansas Law Review*, Vol. 47, Nbr 3, 1994, pp. 511-602.

BETBEDER P., « Dénoncer à Paris durant la Seconde Guerre mondiale » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (BRODEUR J.-P. & JOBARD F., dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 73-92.

BILLARD A., DURANTON M., FOEGLE J.-Ph. & MARTIN-TEODORCZYK T., « Le « milieu du gué » de la protection législative des lanceurs d'alerte », *Rev. dr. h.*, Actualités Droits-Libertés, 2014, pp. 1-19.

BILLY S., BRASSEUR P. & CORDIER J.-Ph., *La prévention des risques psychosociaux au travail depuis la réforme de 2014 : aspects juridiques et pratiques*, Waterloo, Kluwer, 2016.

BIN F., « Lanceur d'alerte et droit fiscal » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 215-233.

BIRON J. & ROUSSEAU S., « Whistleblowing », divulgation, dénonciation ... vers une meilleure surveillance des sociétés? », *La Revue du Barreau canadien*, Vol. 91, 2012, pp. 657-699.

BJORKELO B. & MADSEN O.J., « Whistleblowing and Neoliberalism: Political Resistance in Late Capitalist Economy », *Psychology & Society*, 2013, n° 2, pp. 28-40.

BLANK J. D., « What's Wrong With Shaming Corporate Tax Abuse », *Tax Law Review*, Vol. 62, 2009, pp. 541-592.

BLAY-GRABARCZYK K., « Le statut incertain des lanceurs d'alerte en droit européen » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 121-133.

BLAY-GRABARCZYK K., « Le statut du lanceur d'alerte dans les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, n° 116, 2018, pp. 855-871.

DE BLIC D. & LEMIEUX C., « Le scandale comme épreuve. Éléments de sociologie pragmatique », *Politix*, 2005, n° 3, pp. 9-38.

DE BLIC D., « Cent ans de scandales financiers en France. Investissement et désinvestissement d'une forme politique » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet*

(BOLTANSKI L., CLAVERIE E., OFFENSTADT N. & VAN DAMME S., dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 231-247.

BOEGLIN M., *L'Inquisition au lendemain du Concile de Trente : le tribunal du Saint Office de Séville (1560-1700)*, Montpellier, Presse de l'Université de Montpellier, 2003.

BOLOGNE J.-C., *Histoire du scandale*, Paris, Albin Michel, 2018.

BOLTANSKI L. & CLAVERIE E., « Du monde social en tant que scène d'un procès » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (BOLTANSKI L., CLAVERIE E., OFFENSTADT N. & VAN DAMME S., dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 395-422.

BOLTANSKI L., DARRÉ Y. & SCHILTZ M.-A., « La dénonciation », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 51, mars, 1984, pp. 3-40.

BOLTANSKI L. & CHIAPELLO E., *Le nouvel esprit du capitalisme*, Paris, Gallimard, 1999.

BOSUA R., MILTON S., DREYFUS S. & LEDERMAN R., « 11. Going public: Researching external whistleblowing in a new media age » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A.J., e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 250-272.

BOULANGER C. & GILSON S., « L'obligation de secret du travailleur : une « vie privée » de l'employeur ? » in *L'entreprise et le secret* (CASSIERS V. & GILSON S.), Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 85-132.

BOURGEOIS M. & NOLLET A., « La réécriture de la mesure « générale antiabus » applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, pp. 493-504.

BOURGEOIS M. & NOLLET A., « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, 2014, n<sup>os</sup> 3-4, pp. 185-187.

BOURGEOIS M. & OPRENYESZK J., avec la collaboration d'A. NOLLET, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n<sup>o</sup> 1, pp. 27-68.

BOURGEOIS M. & C. VERSCHEURE, « Antigone » en droit fiscal : quelle évolution ? » in *Le droit fiscal en 2017. Questions choisies* (I. RICHELLE & M. BOURGEOIS, dir.), C.U.P., vol. n<sup>o</sup> 172, Liège, Anthemis, 2017, pp. 211-245.

BOURGEOIS M. & TRAVERSA E., « Les droits constitutionnels des contribuables », in *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation* (VERDUSSEN M. & BONBLED N., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 1567-1598.

BOURGEOIS M. & TRAVERSA E., « Ultimas tendencias contra el fraude fiscal en Bélgica » in *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias* (COLLADO M. A.), Barcelone, Atelier/Libros Juridicos, pp. 435-459.

BOURGEOIS M. & LOFFET L., « Les modes de preuve en droit fiscal : cadre général » in *La preuve et le faux* (BOUFFLETTE S., coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 73-128.

BOURS J.-P., « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge » in *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, CUP, Limal, Anthemis, 2009, pp. 77 et s (le texte est disponible sur [www.bours-law.be](http://www.bours-law.be) (consulté le 8 août 2016)).

BOURS J.-P., « Le secret bancaire fiscal en Belgique – Un état des lieux », *J.T.*, 2012, pp. 205-218.

BOURS J.-P., « Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur. La loi du 20 septembre 2012 », *J.T.*, 2013, pp. 165-173.

BOUHIER V., « Lanceurs d'alerte », *J.D.E.*, n° 243, 2017, p. 349.

BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 5e éd., Coll. Systèmes, Paris, L.G.D.J., 2003.

BOUVIER M., « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, Tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, pp. 15-23.

BOYER T., « Les dispositifs d'alerte dans les entreprises : whistleblowing vs droit d'alerte », *Management & Avenir*, 2013, n° 62, pp. 91-111.

BRAHY S., « Dénonciation officielle et dénonciation civique », mercuriale prononcée le 1<sup>er</sup> septembre 1978 à l'audience solennelle de la cour d'appel de Liège, *Rev. dr. pén.*, 1978, pp. 947-968.

BRANDL E., « À l'épreuve du scandale », *Lectures*, Les comptes rendus, 2006, pp. 1-3.

BRIAND-MELEDON D., « Lutte contre la fraude et préservation des droits fondamentaux: à la recherche d'un difficile équilibre » in *Technologie et concurrence. Mélanges en l'honneur de Hanns Ullrich* (DREXL J., HILTY R.M., BOY L., e.a., dir.), Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 413-427.

BRIAND J. & LUSSET E., « Id est diabolus, id est denunciator ? Autour de la pratique de la dénonciation de l'Antiquité à nos jours », *Hypothèses*, 2008, n° 1, pp. 97-107.

BRODEUR J.-P., « Introduction : la délation organisée » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (BRODEUR J.-P. & JOBARD F., dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 9-27.

DE BROE L. & BOSSUYT J., « Interpretatie en toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten », *A.F.T.*, 2012, n° 11, pp. 4-23.

BRUTTMANN T., « La délation, un instrument au service de l'aryanisation ? », *Archives juives*, 2013, n° 1, pp. 35-44.

CADET I., « La norme ISO 26000 relative à la responsabilité sociétale: une nouvelle source d'usages internationaux », *Revue Internationale de Droit économique*, 2010, n° 4, pp. 401-439.

CALLAHAN E.S. & DWORKIN T.M., « Do Good and Get Rich: Financial Incentives for Whistleblowing and the False Claims Act », *Villanova Law Review*, Vol. 37, Iss. 2, Art. 2, 1992, pp. 318-336.

CAVELTI L.U., « National report of Switzerland » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018* (F. B. YAVAŞLAR & J. HEY, coord.), EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 975-1000.

CHALTIEL TERRAL F., *Les lanceurs d'alerte*, Paris, Dalloz, 2018.

CHAMBOST E., *Guide des paradis fiscaux face à 1992*, Paris, Sand, 1990.

CHAMPEIL-DESPLATS V., *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, 2e éd., coll. Méthodes du droit, Paris, Dalloz, 2016.

CHAOUCHE F. & PANTAZATOU K., « National report of Luxembourg » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018* (F. B. YAVAŞLAR & J. HEY, coord.), EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 713-751.

CHAPLEAU P., *Sociétés privées, défense et sécurité nationale. Privatisation ou externalisation ?*, France, Uppr, 2016.

CAPRON M. & QUAIREL-LANOIZELEE F., *La responsabilité sociale d'entreprise*, Paris, La Découverte, 2007.

CASSIERS V., « La directive 2016/943/UE du 8 juin 2016 sur les secrets d'affaires », *J. T.*, 2017, pp. 385-397.

CASSIERS V. & STROWEL A., « La directive du 8 juin 2016 sur la protection des secrets d'affaires », in *Le secret* (Y. NINANE, coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 31-94.

CHARREIRE PETIT S. & SURPLY J., « Du whistleblowing à l'américaine à l'alerte éthique à la française : enjeux et perspectives pour le gouvernement d'entreprise », *M@n@gement*, 2008, n° 2, pp. 113-135.

CHATEAURAYNAUD F. & TORNAY D., *Les sombres précurseurs. Une sociologie pragmatique de l'alerte et du risque*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, Éditions de l'École des hautes études en sciences sociales (EHESS), 2013.

CHATEAURAYNAUD F., « Lanceur d'alerte », in *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (CASILLO I. avec BARBIER R., BLONDIAUX L., CHATEAURAYNAUD F., e.a., dir.), Paris, GIS Démocratie et Participation, 2013, disponible sur [www.dicopart.fr](http://www.dicopart.fr) (consulté le 17 mai 2017).

CHATELIER I., « Chapitre 2 - La protection des droits de la personne concernée dans les services financiers » in *Enjeux européens et mondiaux de la protection des données personnelles* (GROSJEAN A., dir.), Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 341-347.

CHAUVEAU A. & HÉLIE F., *Théorie du Code pénal*, Tome II, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant-Christophe et compagnie, 1865.

CHAVAGNEUX C., *Combattre les paradis fiscaux. Ce qui a été fait. Ce qui devrait être fait*, Rapport pour Eva Joly, député européenne du Groupe Verts/ALE, mars 2015.

COBBAUT E., « L'encadrement de l'alerte et la protection du lanceur d'alerte (*whistleblower*) : l'affaire *Luxleaks* à l'aune d'un cadre européen en construction », *R.D.T.I.*, 2019, n° 2, à paraître.

COIPEL M., « Quelques réflexions sur le droit et ses rapports avec d'autres régulations de la vie sociale » in *Gouvernance de la société de l'information*, Cahier CRID, n° 22, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp. 42-67.

COLETTE-BASECQZ N., « Le secret professionnel : une valeur sacrifiée au nom de la lutte contre le terrorisme », in *La science pénale dans tous ses états, Liber Amicorum Patrick Mandoux et Marc Preumont* (KUTY Fr. & WEYEMBERGH A., dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 145-180.

COLLON F., « Le secret bancaire, les traitements de données à caractère personnel par l'administration fiscale et la protection de la vie privée » in *Le contrôle fiscal* (CAMPA R.A., BALTUS F., COLLON F., D'AOÛT O. & LENOIR C.), Limal, Anthémis, 2012, pp. 89-122.

COMBE S., « La Stasi » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (BRODEUR J.-P. & JOBARD F., dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 58-72.

Comité éditorial de Politix, « À l'épreuve du scandale », *Politix*, 2005, n° 3, pp. 3-7.

COOLS S., « Article 32 : Reporting of Infringements » in *Market Abuse Regulation : Commentary and Annotated Guide* (VENTORUZZO M. & MOCK S., eds.), Oxford University Press, 2017, pp. 599-512.

COOLS S., « Klokkenluiden bij de FSMA en de National Bank », *R.P.S. – T.R.V.*, 2018, liv. 7, pp. 656-678.

COPPENS P.-F., *Le contribuable belge face aux mesures fiscales anti-abus*, Limal, Anthemis, 2018.

CORDIER Q., « Le droit à la liberté d'expression du travailleur salarié : le devoir de loyauté et le *whistle-blowing* », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 3, pp. 495-509.

CORDIER J.-P. & BRASSEUR P., « La dénonciation et la surveillance à l'épreuve de la loi sur le bien-être au travail » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (S. GILSON, coord.), Limal, Anthemis, pp. 489-544.

CORNÉLIS L., « La responsabilité: source de déception et de désespoir » in *Liber Amicorum François Glansdorff et Pierre Legros* (VAN DEN HAUTE E. & ALTER C., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 91-106.

CORNU G. (dir.), *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, 8<sup>e</sup> éd., Paris, P.U.F., 2000.

COTON F. & HENROTTE J.-F., « Le lanceur d’alerte : une personne concernée par le traitement de ses données à caractère personnel, mais également par son avenir professionnel ... », *R.D.T.I.*, n° 61, 2015, pp. 43-78.

COTON F. & HENROTTE J.-F., « Affaire Cambridge Analytica : les quatre enseignements à retenir pour un DPO », *DPO news*, 2019, n° 2, pp. 11-12.

CRANE A. & MATTEN D., *Business Ethics*, 3ème éd., Oxford, Oxford University Press, 2010.

DAELEMANS M., « E.H.R.M. 12 februari 20083 », *R.W.*, 2010-2011, n° 6, pp. 251-253.

DASSESE M. & MINNE P., *Droit fiscal, principes généraux et impôts sur les revenus*, 2<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1991.

DE BIE B. & HOFKENS J., *Doeltreffende klokkenluidersregelingen*, Mechelen, Kluwer, 2011.

DE DAMPIERRE É., « Thèmes pour l’étude du scandale », *Annales. Économies, sociétés, civilisations*, 1954, n° 3, pp. 328-336.

DE GEORGE R.T., *Business Ethics*, Londres, Pearson, 1986.

DE HERT P. & PAPAKONSTANTINO V., « The New Police and Criminal Justice Data Protection Directive: A First Analysis », *New Journal of European Criminal Law*, Vol. 7, Iss. 1, 2016, pp. 7-19.

DE NAUW A. & KUTY F., « La violation du secret professionnel » in *Manuel de droit pénal spécial*, Bruxelles, Kluwer, 2018, pp. 668-716.

DE RAEDT S., *De draagwijdte van het recht of privéleven bij de informatie-inzameling door de fiscale administratie*, Brussel, Larcier, 2017.

DE RAEDT S., « Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn », *T.F.R.*, 2016, pp. 471-472.

DE RAEDT S., « Het fiscaal gebruik van gestolen informatie: tijd voor duidelijkheid in België? », *T.F.R.*, 2019, pp. 205-213.

DE RAEDT S., « Het inzagerecht op grond van de GDPR : blij met een dode mus? », *T.F.R.*, n° 562, 2019, pp. 475-477.

DE RAEDT S., « The impact of the GDPR for tax authorities », *R.D.T.I.*, 2017, n° 1, pp. 129-144.

DE RAEDT S. & LACHAPPELLE A. « National report of Belgium » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018* (F. B. YAVAŞLAR & J. HEY, coord.), EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 401-430.

DE VALKENEER C., *Manuel de l’enquête pénale*, Bruxelles, Larcier, 2003.

DEBELVA F., *International Double Taxation and the Right to Property. A Comparative, International and European Law Analysis*, Dissertation presented in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Laws (PhD), KU Leuven, 2018.

DEBLOCK C. & RIOUX M., « L'impossible coopération fiscale internationale », *Éthique publique*, 2008, n° 1, pp. 1-27.

DECKERS H., « La liberté d'expression du « lanceur d'alerte » à l'épreuve des obligations du travailleur salarié », *Orientations*, 2016, n° 8, pp. 35-48.

DEFERM K. & BIRON R., « Globale automatische uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden : tussen mythe en realiteit », *T.F.R.*, 2016, pp. 165-184.

DEGRAVE E., *L'e-gouvernement et la protection de la vie privée. Légimité, transparence et contrôle*, Bruxelles, Larcier, 2014.

DEGRAVE E., « Le règlement général sur la protection des données et le secteur public », *Rev. dr. commun.*, 2018, liv. 1, pp. 4-14.

DEGRAVE E. & LACHAPELLE A., « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n° 5, pp. 322-335.

DEGRAVE E. & POULLET Y., « Le droit au respect de la vie privée face aux nouvelles technologies » in *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation* (BONBLED N. & VERDUSSEN M., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2011, pp. 1001-1035.

DELAHAYE Th., *Le choix de la voie la moins imposée. Étude de droit fiscal comparé (Belgique – France – Pays-Bas – Royaume-Uni)*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

DELANOTE M. & PHILIPPE D.-E., « Les doubles structures et l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 92 : quels sont les actes susceptibles d'abus posés par le contribuable ? », *T.F.R.*, 2018, pp. 121-138.

DELMAS-MARTY M. (dir.), *Procédures pénales d'Europe*, Paris, P.U.F., 1995.

DELMAS-MARTY M., « Conclusion. Trois dynamiques pour responsabiliser les États et les entreprises transnationales » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (SUPIOT A. & DELMAS-MARTY M., dir.), Paris, P.U.F., 2015, pp. 393-408.

DELPÉRÉE F., « La constitutionnalisation de l'ordre juridique belge », *Rev. b. dr. const.*, 1998, pp. 219-232.

DELPORTE C. & PIRLET A., « La surveillance au travail et le personnel pour l'exercer. Le personnel de surveillance – Ses droits et ses obligations » in *Discipline et surveillance dans la relation de travail* (GILSON S., coord.), Limal, Anthemis, pp. 287-313.

DENEAULT A., *Une escroquerie légalisée. Précis sur les « paradis fiscaux »*, Montréal, Écosociété, 2016.

DENEAULT A., *De quoi Total est-elle la somme? Multinationales et perversion du droit*, Québec, Écosociété, 2017.



DENEULT A., *Offshore. Paradis fiscaux et souveraineté criminelle*, Montréal, Écosociété, 2010.

DESRAMEAUX A., « La dénonciation fiscale en France et aux États-Unis : un enjeu républicain », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, n° 1, pp. 61-68.

DESTERBECK J., « "Una via" in het fiscaal strafrecht: een 'status questionis' en een aanzet tot een mogelijke oplossing », *R.W.*, 2017-18, pp. 1122-1133.

DEVINE T. & MAASSARANI T. F., *The Corporate Whistleblower's Survival Guide : a handbook for committing the truth*, publié avec l'association Government Accountability Project, San Francisco, Berrett-Koehler Publishers.

DIDEROT & D'ALEMBERT (dir.), *Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*, Vol. 4, Paris, 1754.

DIDIER C., « L'alerte professionnelle en France: un outil problématique au cœur de la RSE », 4e colloque du RIODD (Réseau international de recherche sur les Organisations et le Développement Durable), Juin 2009, Lille, France, disponible sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00768469/document> (consulté le 19 septembre 2018).

DIEPVENS N., *De grensoverschrijdende administratiefrechtelijke gegevensuitwisseling op verzoek in de inkomstenbelastingen vanuit Belgisch standpunt. De gevolgen van de aard van de procedure op de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Hasselt, UHasselt, 2017.

DIEPVENS N. & DIEPVENS S., « De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België – Een hedendaagse schets en een bezorgde blik in de toekomst », *T.F.R.*, 2015, pp. 146-162.

DIETSCH P., *Catching Capital : The Ethics of Tax Competititon*, Oxford, Oxford University Press, 2015.

DIETSCH P., « Asking the Fox to Guard the Henhouse: The Tax Planning Industry and Corporate Social Responsibility », *Ethical Perspectives*, Vol. 18, Iss. 3, 2011, pp. 341-354.

DILLEN C. & VERCAUTEREN V., « De Panama Papers-slinger slaat volledig door. Sancties voor wie controle belemmert, en vergoeding voor klokkenluiders », *Fisc. Act.*, 2018, n° 34, pp. 1-5.

DILLEN L., « Symmetrische of asymmetrische toepassing van de fiscale algemene antimisbruikbepalingen », *A.F.T.*, 2013, n° 1, pp. 15-20.

DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D. (dir.), *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?*, Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017.

DHAEYER P., « Note sous Cass., 22 mai 2015 », *R.G.C.F.*, 2015, n° 6, pp. 460-464.

DOCCLO C., « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1<sup>er</sup> C.I.R. 92 », *T.F.R.*, 2012, pp. 767-771.

DOCQUIR B., « Arrêt Satamedia : la (re)diffusion d'informations publiques dans les médias et les exigences de la protection des données », *R.E.D.C.*, 2009, n° 2, pp. 560-581.

DOCQUIR P.-F., « La confrontation entre droits fondamentaux et puissances privées vue à travers le prisme de la liberté d'expression » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (DE TERWANGNE C. & VAN ENIS Q., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 75-92.

DOGANIS C., *Aux origines de la corruption. Démocratie et délation en Grèce ancienne*, Paris, P.U.F., 2007.

DONNEDIEU DE VABRES H., *Traité de droit criminel et de législation pénale comparée*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1947.

DOURADO A.P., « Fake Tax Transparency? Leaks and Taxpayer Rights », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 2, 2018, pp. 100-103.

DOURADO A. P., « Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies », *Intertax*, 2018, Vol. 46, Iss. 5, pp. 422-426.

DUBUISSON F. & PIERET J., « Société de l'information, médias et liberté d'expression », *J.E.D.H.*, 2017, n° 3, pp. 249-295.

DUPISSON M., *Le droit d'alerter. Étude sur la protection de l'intégrité physique des personnes*, thèse de doctorat en droit privé et sciences criminelles, 20 novembre 2013.

DWORKIN T.-M., « SOX and Whistleblowing », *Michigan Law Review*, Vol. 105, Iss. 8, 2007, pp. 1758-1780.

DWORKIN T.-M. & BROWN A.-J., « The Money or the Media? Lessons from Contrasting Developments in US and Australian Whistleblowing Laws », *Seattle Journal for Social Justice*, Vol. 11, Iss. 2, Article 8, 2013, pp. 653-713.

ELBRA A. & ECCLESTON R., « Introduction: business, civil society and the "new" politics of corporate tax justice: paying a fair share? » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (ECCLESTON R. & ELBRA A., eds.), Cheltenham (UK)/Northampton (USA), Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 1-20.

EL HAGE F., « Dénoncer un commandement d'armée en France sous l'ancien régime. Le cas du maréchal d'Estrées en 1757-1758 », *Hypothèses*, 2019, n° 1, pp. 141-150.

ELLISTON F.-A., « Anonymity and whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 1, Iss. 3, 1982, pp. 167-177.

EHRKE-RABEL T. & SCHWARZENBACHER C., « National report of Austria » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018* (F. B. YAVAŞLAR & J. HEY, coord.), EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 371-399.

ENGEL L. & LEBAS E., « L'éthique financière et fiscale, entre oxymore et croissance soutenable », *Droit bancaire et financier au Luxembourg*, Vol. VI, 2014, pp. 2823-2864.

FASTERLING B., « Whistleblower protection : A comparative law perspective » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A. J.e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 331-349.

FASTERLING B., « Les dispositifs d'alertes professionnelles et le salarié citoyen », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-8.

FASTERLING B. & LEWIS D., « Leaks, legislation and freedom of speech: How can the law effectively promote public-interest whistleblowing? », *International Labour Review*, Vol. 153, Iss. 1, 2014, pp. 71-92.

FAUNCE T., CROW K., NIKOLIC T. & MORGAN F.M., « Because they have evidence: globalizing financial incentives for corporate fraud whistleblowers » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A.J., e.a., éd.) Cheltenham, Edward Elgar Publishing Limited, 2014, pp. 381-404.

FAVOREU L., « La constitutionnalisation de l'ordre juridique. Considérations générales », *Rev. b. dr. const.*, 1998, pp. 233-243.

FERRET-LESNÉ M., « Du dénonciateur de l'ancien droit procédural au lanceur d'alerte » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (SORDINO M.-C., dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, pp. 7-30.

FOEGLE J.-Ph., « Les lanceurs d'alerte. Étude comparée France – États-Unis », *Rev. dr. h.*, 2014, n° 6, pp. 1-167.

FOEGLE J.-Ph., « Lanceur d'alerte ou « leaker » ? Réflexions critiques sur les enjeux d'une distinction », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-17.

FOEGLE J.-Ph., « Le lanceur d'alerte dans l'Union européenne : démocratie, management, vulnérabilité(s) » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 107-120.

FORGET C., « La protection des données dans le secteur de la "police" et de la "justice" » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 865-900.

FORGET C., « Chapitre 6 - Cybersécurité – cybercriminalité : de l'enquête administrative à l'enquête pénale » in *Les obligations légales de cybersécurité et de notifications d'incidents* (DUMORTIER F. & VANDER GEETEN V., coord.), Bruxelles, Politeia, 2019, pp. 267-309.

FOSSIER A., « Où est passée la sociologie de la critique ? À l'épreuve d'Affaires, scandales et grandes causes », *Tracés. Revue de Sciences humaines*, n° 13, 2007, pp. 201-218.

FRANCE E. R., « Blanchiment et protection du déclarant (immunité pénale et civile) » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (ALEN A., DAOUT F., NIHOUL P., coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 961-977.

FRANCHIMONT M., JACOBS A. & MASSET A., « Chapitre 2 – Les modes de connaissance des infractions », in *Manuel de procédure pénale*, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 197-210.

FREEDMAN J. (éd.), *Beyond boundaries: Developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008.

GALAZ V., CRONA B., DAURIACH A., JOUFFRAY J.-B., ÖSTERBLOM H. & FICHTNER J., « Tax havens and global environmental degradation », *Nature Ecology and Evolution (Perspective)*, Vol. 2, 2018, pp. 1352-1357.

GANSHOF VAN DER MEERSCH W., « L'impôt et la loi » in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, éd. Faculté de droit, 1962, pp. 257-319.

GARÇON E., *Code pénal annoté*, Tome I, Librairie de la société du recueil général des lois et arrêts, Paris, J.-B. Sirey, 1901-1906.

GARRAUD P. *Précis de droit criminel*, 14<sup>e</sup> éd., Paris, S.A. du Recueil Sirey, 1926.

GAUVARD C., « Conclusion », *Hypothèses*, 2009, n° 1, pp. 161-168.

GAYRAUD J.-F., *La dénonciation*, Paris, P.U.F., 1995.

GILLEN M.-P., « Le secret bancaire luxembourgeois », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, pp. 23-40.

GILSON S. & LAMBINET Fr., *La liberté d'expression du travailleur salarié, Les dossiers du B.S.J.*, Limal, Anthemis, 2012.

GOENS D., *Informatie-inwinning bij financiële verrichtingen op het snijvlak van transparantie en gegevensbescherming*, Gent, Universiteit Gent, 2016.

GODBILLE J.-F., « Analyse du malaise lié à la poursuite de la petite fraude fiscale : face à la fraude fiscale simple, la fraude fiscale grave » in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 89-130.

GOFFARD O., « Les systèmes d'alerte professionnelle (*whistleblowing*) et le respect de la vie privée : du Sarbanes-Oxley Act à la recommandation de la Commission de la vie privée », *T.B.H.*, 2007, n° 3, pp. 201-220.

GOLDFAYS M., « Les systèmes d'alerte professionnelle, un impératif catégorique? », *Orientations*, 2013, n° 2, pp. 14-29.

GOLLIER J.-M., *Responsabilité sociétale de l'entreprise. Le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018.

GOODLIFFE G., « Étatisme (*statism*) » in *The Encyclopedia of Political Thought* (GIBBONS M.T., COOLE D., ELLIS E., FERGUSON K., éd.), first edition, Hoboken, Wiley-Blackwell, 2015.

GUÉX S., « The Origin of the Swiss Banking Secrecy Law and Its Repercussions for Swiss Federal Policy », *Business History Review*, n° 74, 2000, pp. 237-266.

GUTMANN D., « Chapitre 6. France » in *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (BROWN K.B., ed.), *Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice* 12, London New York, Springer Dordrecht Heidelberg, 2012, pp. 131-148.

GUTMANN D., « The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers », *Intertax*, 2018, Vol. 46, Iss. 5, pp. 427-428.

HAECK Y. & VANDE LANOTTE J. (dir.), *Handboek E.V.R.M.*, Tome II, Antwerpen, Intersentia, 2004.

HALBERT T.A., « The Cost of Scruples: A Call for Common Law Protection for the Professional Whistleblower », *Nova Law Review*, Vol. 10, Iss. 1, Art. 2, 1985, pp. 1-27.

HALIMI A., *La Délation sous l'Occupation*, Paris, Alain Moreau, 1983.

HASELDINE H. & MORRIS G., « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting Forum*, n° 37, 2013, pp. 1-14.

HERSH M. A., « Whistleblowers – heroes or traitors ? : Individual and collective responsibility for ethical behaviour », *Annual Reviews in Control*, n° 26, 2002, pp. 243-262.

HEY J., « The Notion and Concept of Tax Transparency » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018* (YAVAŞLAR F.B. & HEY J., coord.), EATLP International Tax Series, IBFD, pp. 3-16.

HONGLER P., « Tax secrecy : Between Legal and Normative Arguments » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018* (YAVAŞLAR F.B. & HEY J., coord.), EATLP International Tax Series, IBFD, pp. 321-336.

HOUGARDY Y., « La capacité contributive », in *Liber Amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 135-148.

HÜMEYRA ÇAKIR A., BETÜL GÖKÇE M., BIN L., « Whistleblowing: Ethical or not », *Delft University of Technology Project Management EPA 1412*, p. 3, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 27 mars 2018).

HUYSE L. & DHONDT S., *La répression des collaborations, 1942-1952, un passé toujours présent ?*, Bruxelles, CRISP.

JACKSON B.R. & MILLIRON V.C., « Tax Compliance Research, Findings, Problems and Prospects », *Journal of Accounting Literature*, Vol. 5, 1986, pp. 125-165.

JACOBS A., « La loi du 6 janvier 2003 concernant les méthodes particulières de recherche et quelques autres méthodes d'enquête », *R.F.D.L.*, 2004, n° 1, pp. 13-129.

JACQUÉ J.-P., *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, 5<sup>e</sup> éd., Coll. Cours Dalloz Série Droit public, Paris, Dalloz, 2009.

JOASSART P., SOLBREUX M. & BOUVY A.-S., « L'influence du droit constitutionnel sur le droit du travail », *Ann. dr.*, 2015, n°s 3-4, pp. 345-385.

JOLY L., « La délation antisémite sous l'Occupation », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2007, n° 4, pp. 137-149.

JOLY L., *Dénoncer les Juifs sous l'Occupation*, Paris, CNRS, 2017.

JOLY L. (dir.), *La Délation dans la France des années noires*, Paris, Perrin, 2012.

JOHNSON L., « Whistleblowing and investigative journalism: reputational damage and the private governance of aggressive tax planning » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (ECCLESTON R. & ELBRA A., eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 269-291.

JONASON P., « Le droit d'accès à l'information en droit suédois : une épopée de 250 ans », *International Journal of Digital and Data Law*, 2016, n° 2, pp. 37-50.

JONGEN F. & STROWEL A., « Section 5. - Droit à l'honneur et à la réputation » in *Droit des médias et de la communication. Presse, audiovisuel et Internet. Droit européen et belge* (JONGEN F. & STROWEL A., avec la coll. de CRUYSMANS E.), Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 176-207.

JOUZEL J.-N., « Fausse alerte ? Le destin singulier des éthers de glycol dans l'univers de la santé professionnelle en France », *Politix*, 2007, n° 3, pp. 175-193.

JUNOD V., « La liberté d'expression du whistleblower. Cour européenne des droits de l'homme (Grande Chambre), Guja c. Moldova, 12 février 2008 », *Rev. trim. dr. h.*, n° 77, 2009, pp. 227-260.

JUNOD V., « Lancer l'alerte : quoi de neuf depuis Guja ? (Cour eur. dr. h., Bucur et Toma c. Roumanie, 8 janvier 2013) », *Rev. trim. dr. h.*, n° 98, 2014, pp. 459-482.

JUNOD V., « Whistleblowing dans le secteur médical : trouver l'équilibre entre des intérêts divergents », *Rev. Med. Suisse*, Vol. 8., 2012, pp. 956-958.

DE JUVIGNY B., « La compliance, bras armé de la régulation » in *Régulation, supervision, compliance* (FRISON-ROCHE M.-A., dir.), Paris, Dalloz, 2017, pp. 17-28.

KAFTERANIS D., « Rethinking financial rewards for whistle-blowers under the proposal for a directive on the protection of whistle-blowers reporting breaches of EU Law », *Nordic Journal of European Law*, 2019, n° 1, pp. 38-49.

KAFTERANIS D., « Protection of Whistleblowers in the European Union: The Promising Parliament Resolution and the Challenge for the European Commission », *Oxford Business Law Blog*, 14 December 2017, disponible sur [www.law.ox.ac.uk](http://www.law.ox.ac.uk) (consulté le 30 juin 2019).

KARPENSCHIF M., « L'avènement du *Private enforcement* en droit des aides d'État » in *L'Europe au présent : liber amicorum Melchior Wathelet* (WILDEMEERSCH J. & PASCHALIDIS P., coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 477-494.

KELSEN H., *Théorie pure du droit*, trad. française de la 2e éd. par Charles Eisenmann, Paris, Dalloz, 1962.

KERLÉO J.-F., « Qu'est-ce qu'un lanceur d'alerte ? Classification et conceptualisation d'une catégorie juridique insaisissable » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 7-49.

KIRKPATRICK J. & GARABEDIAN D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 2003.

KIRKPATRICK K., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 1995.

KONING F., « La preuve irrégulière en matière fiscale, ou le Requiem d'Antigone », *J.T.*, 2014, pp. 73-84.

KRISTOFFERSSON E., « Scandinavian concept of and experiences with publicity, e.g. taxpayer lists » in *Tax Transparency – EATLP Annual Congress Zürich 7-9 June 2018* (F. B. YAVAŞLAR & J. HEY, coord.), EATLP International Tax Series, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, pp. 265-272.

KUNER C., *European Data Protection Law. Corporate Compliance and Regulation*, second edition, Oxford, Oxford University Press, 2007.

KUTY Fr., *Principes généraux du droit pénal belge – 2. L'infraction pénale*, Bruxelles, Larcier, 2010.

LACHAPELLE A., « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, n<sup>os</sup> 5-6, pp. 331-372.

LACHAPELLE A., « La déclaration d'informations (« reporting ») comme outil de lutte contre la criminalité financière: commentaire de la décision n<sup>o</sup> 2016-741 du Conseil constitutionnel français », *T.F.R.*, 2017, pp. 422-432.

LACHAPELLE A., « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (1<sup>ère</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n<sup>o</sup> 9, pp. 24-37.

LACHAPELLE A., « Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2<sup>e</sup> partie) », *R.G.F.C.P.*, 2016, n<sup>o</sup> 10, pp. 44-65.

LACHAPELLE A., « Le lancement d'alerte (*whistleblowing*), une atteinte au secret financier voulue par l'autorité ? », *R.I.D.C.*, 2019, n<sup>o</sup> 1, pp. 65-106.

LACHAPELLE A., « La protection des lanceurs d'alerte (*whistleblowers*) à l'heure d'Internet » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (DE TERWANGNE C. & VAN ENIS Q., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 223-270.

LACHAPELLE A. & WATTIER W., « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr.*, 2015, n<sup>os</sup> 3-4, pp. 387-449.

LAMBERT P., *Secret professionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 41-45.

LAMBERT P., *Le secret professionnel*, Bruxelles, Némésis, 1985.

LAMBERT P., « Dénonciation calomnieuse » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, octobre 2018, D 70, pp. 4-29.

LAMBERT P., « Calomnie » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, C 40, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-21.

LAMBERT P., « Diffamation » in *Postal Memorialis. Lexique du droit pénal et des lois spéciales*, D 130, Waterloo, Kluwer, 1<sup>er</sup> décembre 2008, pp. 1-19.

LANIS R. & RICHARDSON G., « Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis », *J. Account. Public Policy*, n° 31, 2012, pp. 86-108.

LARCHÉ M., « Brèves réflexions sur la qualification de l'alerte éthique comme droit de l'homme », *Rev. dr. h.*, n°10, 2016, pp. 1-16.

LARUE M.-H., « Les ambiguïtés des systèmes d'alerte éthique », *Gérer et comprendre*, n° 89, 2007, pp. 24-32.

LASCOUMES P., « Changer le droit, changer la société : le moment d'un retournement », *Genèses*, n° 77, 2009, pp. 110-123.

LATULIPPE L., « Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (ECCLESTON R. & ELBRA A., eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 128-154.

LAVITE C., « L'approche socio-légale de la protection des lanceurs d'alerte : pistes de réflexion pour un enrichissement sociologique de l'analyse juridique », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-15.

LECLERC O., *Protéger les lanceurs d'alerte. La démocratie technique à l'épreuve de la loi*, Issy-les-Moulineaux, L.G.D.J., 2017.

LEENDERS G., « Attentes et stratégies des plaignants dans les affaires de dénonciation à l'ennemi (Anvers, 1918-1921) » in *En territoire ennemi : expériences d'occupation, transferts, héritages (1914-1949)* (CONNOLLY J., DEBRUYNE E., JULIEN E., & MEIRLAEN M., eds.), Villeneuve d'Ascq, Presses Universitaires du Septentrion, pp. 29-40.

LEHÉRISSEL H., « À quoi sert vraiment l'impôt ? », *Sociétal*, n° 33, 2001, pp. 50-55.

LEMIEUX C., *La sociologie pragmatique*, Paris, La Découverte, 2018.

LEMIEUX C., « L'accusation tolérante. Remarques sur les rapports entre commérage, scandale et affaire » in *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet* (BOLTANSKI L., CLAVERIE E., OFFENSTADT N. & VAN DAMME S., dir.), Paris, Stock, 2007, pp. 367-394.

LEMMENS K., « Se taire par peur: l'effet dissuasif de la responsabilité civile sur la liberté d'expression », *A. & M.*, 2005, pp. 32-40.

LEMMENS K., « La protection des sources journalistiques - Un commentaire de la loi du 7 avril 2005 », *J.T.*, 2005, pp. 669-676.

LEMNY S., « La dénonciation : de l'incitation du roi à la parole du peuple (I) » in *L'Histoire à la BnF*, 9 juillet 2017, disponible sur le site Internet de la Bibliothèque nationale française : <https://histoirebnf.hypotheses.org/710> (consulté le 10 septembre 2019).



LEROUX O. & POULLET Y., « En marge de l'affaire Gaia : de la recevabilité de la preuve pénale et du respect de la vie privée », *R.G.D.C.*, 2003, liv. 3, pp. 163-176.

LEROY J., « Tax rulings in evolutive: staatssteun en transparantie », *A.F.T.*, 2019, n° 1, pp. 5-35.

LEROY, M., *La sociologie de l'impôt*, Que sais-je, Paris, P.U.F., 2002.

LEROY M., « L'évasion fiscale, une transgression de quelles normes ? », *R.E.I.D.F.*, 2016, n° 4, pp. 516-528.

LEROY M., « Le repositionnement épistémologique et politique du problème de l'évasion fiscale », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 4, pp. 415-428.

LEROY P. & SALLES D., « Stakeholder » in *Dictionnaire critique et interdisciplinaire de la participation* (CASILLO I. avec BARBIER R., BLONDIAUX L., CHATEAURAYNAUD F., e.a., dir.), Paris, GIS Démocratie et Participation, 2013, disponible sur [www.dicopart.fr](http://www.dicopart.fr) (consulté le 24 mai 2019).

LIEBERWITZ R.-L., « Chapitre XVII - Dénonciation sur le lieu de travail : controverses et contradictions » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation ?* (DAUGAREILH I., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 381-401.

LITANNIE Th., « L'échange international de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscal belge » in *Le contrôle fiscal - Aspects pratiques et actualités* (BUBLOT J., FRANSSSEN C., KRINGS M., e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 191-216.

LOCHAK D. (dir.), *Les usages sociaux du droit*, Cahiers du C.U.R.A.P.P, Paris, P.U.F., 1989.

LOCHAK D., « Les lanceurs d'alerte et les droits de l'Homme : réflexions conclusives », *Rev. dr. h.*, n°10, 2016, pp. 1-21.

LOECKX F. & VAN DIONANT R., *Éléments de la science des impôts*, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980.

LOECKX F. & VAN DIONANT R., *Éléments de la science des impôts*, Tome II, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Ministère des finances – Administration des contributions directes, 1980.

LORENT A., « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes », *Rev. dr. pén. et proc. pén.*, 2005, pp. 99-119.

LORENT A., « Atteintes portées à l'honneur ou à la considération des personnes » in *Droit pénal et procédure pénale* (CHOME P., LORENT A., ROGGEN F. & COLLIN J.-P.), Suppl. 10, Waterloo, Kluwer, 2005, pp. 9-123.

LUSSET É., « Correction fraternelle ou haineuse ? De l'usage de la dénonciation dans les communautés conventuelles en Occident (XII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècles) », *Hypothèses*, 2009, n°1, pp. 101-118.

MAESSCHALCK J., VANDER BEKEN T., DANTINNE M. & STINCKENS M. (coord.), *Évaluation du Système national d'intégrité : Belgique*, Transparency International Belgium, 2012.

MAITROT DE LA MOTTE A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., Bruxelles, Bruylant, 2016.

MAJERUS B., « La Sipo-SD en Belgique. Une police faible ? », *Vingtième Siècle. Revue d'histoire*, 2013, n° 3, pp. 43-54.

MAGNIEN P., « Chapitre XIV – Les atteintes portées à l'honneur et à la considération des personnes. Section 2. - La dénonciation calomnieuse à l'autorité » in *Les infractions. Volume 2 : Les infractions contre les personnes* (BEERNAERT M.-A., BOSLY H.-D., CLESSE C., e.a.), Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 748- 809.

MALECKI C., *Responsabilité sociale des entreprises. Perspectives de la gouvernance d'entreprise durable*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ – Lextenso éditions, 2014.

MALHERBE J., « Responsabilité sociale de l'entreprise et fiscalité » in *Droit des affaires et sociétés — Actualités et nouveaux enjeux* (MALHERBE J., NAVEZ J.-E., BLOCKERYE Th., e.a., coord.), Limal, Anthemis, 2013, pp. 11-20.

MALHERBE J., « Libertés fondamentales et fiscalité belge » in *Liber amicorum Georges-Albert Dal. L'avocat*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 619-630.

MALHERBE Ph., « Les décisions anticipées fiscales en Belgique », *R.E.I.D.F.*, 2017, n° 1, pp. 50-57.

MALHERBE Ph. & BEYNSBERGER M., « Les nouvelles limites du secret bancaire en droit fiscal belge », *R.G.C.F.*, 2012, n° 2, pp. 57-72.

MALHERBE Ph. & TRAVERSA E., « Du secret en droit fiscal » in *L'entreprise et le secret* (CASSIERS V. & GILSON S., dir.), coll. CRIDES, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 265-302.

MANACORDA S., « La dynamique des programmes de conformité des entreprises : déclin ou transfiguration du droit pénal des affaires ? » in *Actualité du droit de l'entreprise* (SUPIOT A., dir.), Paris, Dalloz, 2015, disponible sur [www.academia.eu](http://www.academia.eu) (consulté le 6 août 2019).

MANSBACH A., « Keeping Democracy Vibrant: Whistleblowing as Truth -Telling in the Workplace », *Constellations*, 2009, n° 3, pp. 363-376.

MANSOURI A., « Approche méthodologique et fonctionnelle du droit comparé », *R.D.I.D.C.*, 2006, n° 3, pp. 173-196.

MARCHAND J., « Le droit d'alerter, entre transparence et secret », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 2-11.

MARTENS P., « Le fisc, le plaisir et la vertu » in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 611-640.

MARTENS P., « Titre 11 – Conclusion : la société a-t-elle envie du secret ? » in *Le secret professionnel : actes du colloque des 8 et 9 novembre 2001 organisé par l'Association des juristes namurois* (KIGANAHE D. & POULLET Y., dir.) Bruges, La Charte, 2002, pp. 271-278.

MARTENS P., « L'irrésistible ascension du principe de proportionnalité », in *Présence du droit public et des droits de l'homme – Mélanges offerts à Jacques Velu*, Tome I<sup>er</sup>, Bruxelles, Bruylant, 1992, pp. 49-68.

MARTIN B., « Research that whistleblowers want – and what they need » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A.J. e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 497-521.

MARTIN V., « La révolution française ou l'"ère du soupçon" », *Hypothèses*, 2009, n° 1, pp. 131-140.

MASSSET A. & JACQUES E., « Secret professionnel », *Postal Mémoires* S 30, n° 115, 2012, pp. 2-10.

MERLE R. & VITU, A. *Traité de droit criminel*, Paris, Éditions Cujas, 1967.

MEYER N. M., « Lanceurs d'alerte, les enjeux démocratiques » in *Les lanceurs d'alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 383-396.

MEYER N. M., « L'alerte éthique dans le monde et en France », intervention aux 11<sup>èmes</sup> Journées Droit de la Santé et du Médicament (LEEM) les 30 et 31 janvier 2014, disponible sur le site Internet de Transparency International-France (consulté le 16 novembre 2016).

MICELI M.-P. & NEAR J.-P., *Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees*, New York/ Toronto, Lexington Books, 1992.

MICELI M.-P., DREYFUS S. & NEAR J.-P., « Outsider 'whistleblowers': Conceptualizing and distinguishing 'bell-ringing' behavior » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A.J., e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 71-94.

MICHAUX A.-V., *Éléments de droit du travail*, Précis de la Faculté de Droit des Facultés Universitaires Notre-Dame de la Paix, Bruxelles, Larcier, 2010.

MIHAIL P., « La portée et les raisons du secret bancaire en Belgique », *R.G.F.*, 2003, n° 2, pp. 2-11.

MOBERLY R., « 12.'To persons or organizations that may be able to effect action': Whistleblowing recipients » in *International Handbook on Whistleblowing Research* (LEWIS D., BROWN A.J., e.a., éd.), Cheltenham, Elgar, 2014, pp. 273-297.

MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, 1748, livre VI, chapitre VIII.

MORIS M., *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014.

MORIS M., « La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », *R.G.C.F.*, 2009, liv. 6, pp. 481-512.

MOUFFE B., « Obligations déontologiques: le traitement objectif de l'information » in *La responsabilité civile des médias* (MOUFFE B.), Waterloo, Wolters Kluwer Belgium, 2014, pp. 169-220.

- MUCCHIELLI, *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014.
- MULONE M. & DUPONT B., « Saisir la sécurité privée : quand l'État, l'industrie et la police négocient un nouveau cadre de régulation », *Criminologie*, Vol. 41, Iss. 1, 2008, pp. 103-131.
- NADER R., PETKAS P. & BLACKWELL K., *Whistle blowing: the report of the Conference on Professional Responsibility*, New York, Grossman, 1972.
- NEAR J.-P. & MICELI M.-P., « Organizational dissidence: The case of whistle-blowing », *Journal of Business Ethics*, Vol. 4, Iss. 1, 1985, pp. 1-16.
- NÉRARD F.-X., *5 % de vérité. La dénonciation dans l'URSS de Staline*, Paris, Tallandier, 2004.
- NÉRARD F.-X., « Délation, dénonciation et dénonciateurs en URSS » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (BRODEUR J.-P. & JOBARD F., dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 44-57.
- NYPELS J.-S.-G. & SERVAIS J., *Le Code pénal belge interprété, principalement au point de vue de la pratique*, Tome III, Bruxelles, Bruylant, 1938.
- NOLLET A., *De l'« abus fiscal » ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l'établissement de l'impôt. Essai de cadre théorique et critique en droit fiscal belge*, Bruxelles, Larcier, 2019.
- NOLLET A., « Contours et alentours de la notion de "simulation" en droit fiscal, 50 ans après "Brepols" » in *En quête de fiscalité et autres propos ... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours* (BOURGEOIS M. & RICHELLE I., dir.), Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 125-161.
- NOLLET A., « La nouvelle règle anti-« abus fiscal » à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013, n° 4, pp. 296-322.
- NOLLET A. & PHILIPPE D.-E., « Retour sur la première application jurisprudentielle de la mesure générale anti-« abus fiscal » en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.F.C.P.*, 2018, n° 10, pp. 4-16.
- OBERDOFF H., *La démocratie à l'ère du numérique*, Grenoble, P.U.G., 2010.
- OBERMAYER B. & OBERMAIER F., *Le secret le mieux gardé du monde. Le roman vrai des Panama Papers*, Paris, Seuil, 2016.
- OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, 2<sup>nd</sup> ed., Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2018.
- OFNER B., « Les atteintes au secret bancaire d'une perspective suisse », *R.I.D.C.*, 2019, n° 1, pp. 41-62.
- OPDEBEEK I. & COOLSAET A., *Algemene beginselen van ambtenarentucht*, Bruges, Die Keure, 2011.
- ORBAN L., « Le secret professionnel des agents du fisc », *R.G.C.F.*, 2007, n° 3, pp. 167-183.

PACOLET J., PERELMAN S., DE WISPELAERE F., e.a., *Social and fiscal fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work*, Leuven/Den Haag, Acco, 2012, disponible sur <https://socialsecurity.belgium.be> (consulté le 9 janvier 2018).

PALAN R., « Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty », *International Organisation*, 2002, n° 1, pp. 151-176.

PANTAZATOU K., « The New Directive on Whistleblowers' Protection: Any Impact on Taxation? », *Kluwer International Tax Blog*, 22 May 2019 (consulté le 22 mai 2019).

PAPADAMAKI I., *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018.

PATERNOSTRE B. (en coll. avec BROUCKE Ch.), « Les protections contre le licenciement : essai de synthèse », *Orientations*, 2005, n° 5, pp. 1-17 et *Orientations*, 2005, n° 6, pp. 1-18.

DE PAUW P. & MECHELYNCK A., « Les lanceurs d'alerte dans le secteur financier », *Financieel Forum/Bank-en financieel recht*, 2018, n° 1, pp. 52-64.

PAVEAU M.-A., « Les diseurs de vérité ou de l'éthique énonciative », *Pratiques*, n°s 163-164, 2014, pp. 4-7.

PEETERS B., « De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking? », *A.F.T.*, 2010, n° 3, pp. 11-17.

PIRLOT A., « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité soci(ét)ale des entreprises – Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la R.S.E.? », *Ann. dr.*, 2014, liv. 3, pp. 377-394.

PIROTTE P., « Pour ou contre une transposition de la mesure anti-abus européenne ? », *R.G.C.F.*, 2018, n°s 4-5, pp. 315-330.

PIROTTE N., « La mesure générale anti-abus en droit européen : de la réalité juridique à la réalité économique » in *L'Europe au présent ! Liber amicorum Melchior Wathelet* (PASCHALIDIS P. & WILDEMEERSCH J., coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 853-881.

PITZER D.D., « The Qui Tam Doctrine : A Comparative Analysis of its Application in the United States and the British Commonwealth », *Texas International Law Journal*, Vol. 7, Iss. 3, 1972, pp. 415-440.

PLAGNET B., « Constitution et justice fiscale » in *Recueil des cours de l'A.I.D.C.*, Vol. XIV : Droit constitutionnel & principe d'égalité, Thunis, A.I.D.C., 2005, pp. 193-245.

PORTER T. & RONIT K., « The role of private actors in the international tax policy process: towards a conceptual framework » in *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice. Paying a Fair Share* (ECCLESTON R. & ELBRA A., eds.), Cheltenham/Northampton, Edward Elgar Publishing, 2018, pp. 178-199.

POUTRIN I., « Est-il permis de tuer son père hérétique ou de le dénoncer à l'Inquisition ? L'évêque d'Orihuela et les fils de morisques », *Les Cahiers de Framespa*, n° 20, 2015, pp. 1-14.

- PRADA-BORDENAVE E., « Réflexions sur l'alerte éthique », *Esprit*, 2019, n° 4, pp. 71-79.
- DE QUENAUDON R., « Les lanceurs d'alerte » in *Prendre la responsabilité au sérieux* (SUPIOT A. & DELMAS-MARTY M., dir.), Paris, P.U.F., 2015, pp. 293-307.
- DE QUENAUDON R., « Chapitre XVIII - Les dispositifs d'alerte professionnelle au regard du droit français » in *La responsabilité sociale de l'entreprise, vecteur d'un droit de la mondialisation ?* (DAUGAREILH I., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 403-423.
- RAHMAN K., « The impact of the new general data protection regulation (GDPR) on whistleblowing », *Anti-Corruption Helpdesk. Providing on-demand research to help fight corruption*, Transparency International, 2018.
- RANDY BECK J., « The False Claims Act and the English Eradication of Qui Tam Legislation », *North Carolina Law Review*, 2000, Vol. 78, Nbr 3, Art. 2, pp. 539-642.
- RASSON A.-C., RENUART N. & VUYE H., *Six figures de la liberté d'expression*, Limal, Anthemis, 2015.
- RIVIÈRE Y., « Rome impériale : les délateurs, le prince, le tribunal » in *Citoyens et délateurs. La délation peut-elle être civique ?* (BRODEUR J.-P. & JOBARD F., dir.), Paris, Autrement, 2005, pp. 30-43.
- RIVIÈRE Y., *Les Délateurs sont l'Empire romain*, Rome, École française de Rome, 2002.
- ROBERT R., « La relation de travail face à l'entreprise socialement responsable. Entre les Tics et les Tocs », *D.A.O.R.*, n° 93, 2010, pp. 71-91.
- ROGGEN F., « Les particularités procédurales du jugement du délit de dénonciation calomnieuse » in *Libertés, (l)égalité, humanité. Mélanges offerts à Jean Spreutels* (ALEN A., DAOUT F., NIHOUL P., coord.), Bruxelles, Bruylant, 2018, pp. 1205-1222.
- ROMANET L. & BENAICHE L., *Les lanceurs d'alerte, auxiliaires de justice ou gardiens du silence ? L'alerte éthique en droit français*, Paris, Editions de Santé, 2014.
- ROSANVALLON P., *La contre-démocratie, la police à l'âge de la défiance*, Paris, Seuil 2006.
- ROSE J.-J. (dir.), *Responsabilité sociale de l'entreprise. Pour un nouveau contrat social*, coll. « Méthodes et recherches », Bruxelles, De Boeck, 2006.
- ROSIER K., « Chapitre III: hypothèses dans lesquelles une violation des obligations de secret ou de confidentialité pourrait être admise, Section 1. Whistleblowing » in *Secret et loyauté dans la relation de travail* (S. GILSON, K. ROSIER, A. ROGER et S. PALATE, dir.), Waterloo, Kluwer, 2013, pp. 129-150.
- ROSIER K. « Délégué à la protection des données : une nouvelle fonction, un métier en devenir » in *Vers un droit européen de la protection des données* (DOCQUIR B., coord.), Bruxelles, Larcier, 2017, pp. 135-168.

ROSIER K., « Délégué à la protection des données : une fonction multifacette » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 559-592.

ROSOUX R., « Les dénonciations au fisc : quelques réflexions sur les points de vue administratif et judiciaire belges et les pratiques dans deux pays limitrophes », *R.G.C.F.*, 2018, n° 2, pp. 135-149.

ROTTIERS L., *Le sonneur de tocsin : ses origines, son évolution et ses implications en droit social belge*, Waterloo, Kluwer, 2012.

ROTTIERS L., « La protection du sonneur de tocsin (whistleblower) enfin assurée par la jurisprudence belge », *Chr. D.S.*, 2013, n° 4, pp. 173-174.

ROUVROY A., « Face à la gouvernementalité algorithmique, repenser le sujet de droit comme puissance », 2012, disponible sur <http://docslide.fr/> (consulté le 10 juin 2017).

SADIQ K., « Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia », *Intertax*, Vol. 46, Iss. 5, 2018, pp. 429-433.

SAKURAI Y. & BRAITHWAITE V., « Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does the Right Thing? », *Journal of Business Ethics*, Vol. 46, Iss. 4, 2003, pp. 375-387.

SANCHEZ-ARCHINDONA HIDALGO G., « Reflections on multilateral tax solutions in post-BEPS context », *Intertax*, Vol. 45, Iss. 11, 2017, pp. 714-721.

SAUVÉ J.-M., « Compliance, droit public et juge administratif » in *Régulation, supervision, compliance* (FRISON-ROCHE M.-A., dir.), Paris, Dalloz, 2017, pp. 47-64.

SAWYER K.R., « The Partnership Called Whistleblowing », May 15, 2014, disponible sur <https://ssrn.com>

SCARNÁ S., « La porosité du secret professionnel dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme, la fraude fiscale et l'ingénierie fiscale » in *La transparence : une obligation ou un atout pour l'avocat ?* (BOURGEOIS M. & HENRY P., dir.), C.U.P., Limal, Anthemis, 2018, pp. 7-54.

SCARNÁ S., « Le registre UBO », *Dr. pén. entr.*, 2019, liv. 2, pp. 150-158.

SCARNÁ S. & LURQUIN V., « L'Antigone fiscal – et pour quelques dollars de plus », in *L'évolution de la jurisprudence Antigone sous le triple axe pénal, social et fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 91-128.

SCHEHR S., « Sociologie de la trahison », *Cahiers internationaux de sociologie*, 2007, n° 2, pp. 313-323.

SCHEHR S., « L'alerte comme forme de déviance : les lanceurs d'alerte entre dénonciation et trahison », *Déviance et Société*, 2008, n° 2, pp. 149-162.

SCHÖN W. (éd), *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag Berlin and Heidelberg GmbH & Co KG, 2008.

SCHWARTZ MIRALLES J., « Les récompenses financières des lanceurs d'alerte portent-elles atteinte aux droits fondamentaux ? Le cas du droit américain », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-15.

SEER R., « Purpose and Problems of Tax Transparency – the legal perspective » in *EATLP 2018 Tax Transparency: Zürich, 7-9 June 2018* (YAVAŞLAR F.B. & HEY J., coord.), EATLP International Tax Series, IBFD, pp. 17-39.

SEPULCHRE V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004.

SERVAIS T., « Abus fiscal et "opération" », *Accountancy & Tax*, 2015, n° 2, pp. 26-28.

SHEARING C., « Nodal security », *Police Quarterly*, Vol. 8, Iss. 1, 2005, pp. 57-63.

SIMONS M.-A., « Retribution For Rats: Cooperation, Punishment, and Atonement », *Vanderbilt Law Review*, Vol. 56, 2003, pp. 1-65.

SLAMA S., « Le lanceur d'alerte, une nouvelle figure du droit public ? » *A.J.D.A.*, n° 39, 2014, pp. 2229-2237.

SMAILI N., « Le *whistleblowing* : la solution en gouvernance ? » in *Gouvernance, risques et crise financière* (ROUSSEAU S., dir.), Montréal, Thémis, 2013, pp. 227-240.

SMITH A., *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, « Livre V. Du revenu du souverain ou de la république », trad. fr. de G. Garnier, 1881, à partir de l'édition revue par A. Blanqui en 1843.

SPREUTELS J., « Blanchiment et fraude fiscale grave et organisée », *Colloque « Face à la criminalité organisée en matière fiscale »*, Palais des Congrès, Bruxelles, 2001, acte disponible sur [www.ctif-cfi.be](http://www.ctif-cfi.be) (consulté le 1<sup>er</sup> novembre 2019).

SUDRE F., *Droit européen et international des droits de l'homme*, 13<sup>e</sup> éd., Coll. Droit fondamental, Paris, P.U.F., 2016.

SUMMERS C. W., « Employment At Will in the United States: The Divine Right of Employers », *University of Pennsylvania Journal of Labor and Employment Law*, Vol. 3, 2000, pp. 65-86.

SORDINO M.-C., « Alerte et droit pénal » in *Lanceurs d'alerte : innovation juridique ou symptôme social ?* (SORDINO M.-C., dir.), Montpellier, Presses de la Faculté de Droit et de Science politique de Montpellier, 2016, pp. 31-69.

SPEECKE J., « Una via: de oplossing voor alle problemen? », *T.F.R.*, 2013, pp. 945-956.

STEICHEN A., « Le lanceur d'alerte fiscale – un statut en devenir ? », *JurisNews – Droit fiscal*, 2018, n°3-4, pp. 121-130.



STEICHEN A., « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive » in *L'impôt*, Tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, pp. 243-279.

STEPHENSON P. & LEVI M., *La protection des donneurs d'alerte*, Rapport d'étude sur la faisabilité d'un instrument juridique sur la protection des employés qui divulguent des informations dans l'intérêt public, CDCJ(2012)9FIN, 20 décembre 2012.

STEVENAERT MEEÛS Fr, « L'utilisation d'une preuve illégale en justice : la doctrine Antigoon à l'épreuve du procès fiscal », *J.L.M.B.*, 2016, pp. 920-921.

STEFFENS G., « Les diverses compétences des douanes » in *Le droit pénal douanier aujourd'hui : un état des lieux* (DESTERBECK F., dir.), Gent, Larcier, 2016, pp. 15-31.

STIGLITZ J.E. & PIETH M., *Overcoming the Shadow Economy*, International Policy Analysis, November 2016.

TAGHON C., *(Inter)nationale gegevensuitwisseling*, Malines, Kluwer, 2014.

TAI V., « Apparences, abus, simulations et fraudes à la loi : la position de l'administration » in *Apparences, simulations, abus et fraudes. Aspects civils et fiscaux* (AFSCHRIFT Th., BARNICH L., CULOT A., e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 253-284.

TELLO C.P. & MALHERBE J., « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales », *Forum Financier/Droit bancaire et financier*, 2013/VI, pp. 323-347.

TELUSHKIN J., *Le Grand Livre de la sagesse juive*, traduit et adapté de l'américain par Victor Kuperminc, Paris, Calmann-Lévy, 1999.

TERSTEGGE J., « EU Watch: Data protection and the new face of privacy compliance », *Business Compliance*, 2013, n° 6, pp. 34-43.

DE TERWANGNE C., « Les dérogations à la protection des données en faveur des activités de journalisme enfin élucidées », note sous C.J.C.E. (gr. ch.), 16 décembre 2008, Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy, aff. C-73/07, *R.D.T.I.*, 2010, n° 38, pp. 130-144.

DE TERWANGNE C., « L'exception concernant les traitements de données à des fins personnelles et domestiques de la Directive 95/46/CE relative à la protection des données : note d'observations sous Cour de Justice de l'Union européenne (4<sup>e</sup> ch.), 11 décembre 2014 », *R.D.T.I.*, 2015, n° 58, pp. 39-51.

DE TERWANGNE C., « Définitions clés et champ d'application du RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD / GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 59-86.

DE TERWANGNE C., « Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel et à sa licéité » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 87-142.

DE TERWANGNE C., « Quels régimes dérogatoires spécifiques ? » in *La protection des données à caractère personnel en Belgique. Manuel de base* (DEGRAVE E. & DE TERWANGNE C., avec la coll. de GÉRARD L. & DELFORGE A.), Politeia, 2019, pp. 113-133.

TIBERGHIEU A. (dir.), *Manuel de droit fiscal 2013/2014*, Tome 1, Maline, Kluwer, 2014.

TIBERGHIEU A. (dir.), *Manuel de droit fiscal 2017-2018*, Wolters Kluwer Belgium, Liège, 2018.

THIVEAUD J.-M., « Crises et scandales financiers en France sous la Troisième République », *Revue d'économie financière*, n° 41, 1997, pp. 25-53.

THOMPSON J.B., *Political Scandal. Power and Visibility in the Media Age*, Cambridge, Polity Press, 2000.

THUNIS X., « Comparer : de la réaction spontanée à l'outil méthodique », *Ann. dr.*, Vol. 66, 2006, n°s 1-2, pp. 25-39.

DE TOCQUEVILLE A., *De la démocratie en Amérique*, 1835, Tome I, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Société belge de librairie, 1837.

TOMBAL Th., « Les droits de la personne concernée dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD/GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 407-558.

TRAVERSA E. & PAOLILLO M., « Convergences et divergences entre le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale à la lumière du contexte communautaire et international », *R.G.F.*, 2008, n° 1, pp. 23-36.

TRAVERSA E. & CECI E., « La lutte contre la fraude en droit fiscal » in *La fraude et le droit de l'Union européenne* (BERLIN D., MARTUCCI F. & PICOD F., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2017, pp. 193-211.

TRAVERSA E. & FRANSSEN C., « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus » in *Le contrôle fiscal. Aspects pratiques et actualités* (BUBLLOT J., FRANSSEN C., KRINGS M., e.a.), Limal, Anthemis, 2015, pp. 9-50.

TRÉGUER F., « Anonymat et chiffrement, composantes essentielles de la liberté de communication » in *L'Europe des droits de l'homme à l'heure d'Internet* (DE TERWANGNE C. & VAN ENIS Q., dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, pp. 265-292.

TSAHURIDU E. « Whistleblowing management is Risk management » in *Whistleblowing and Democratic Values* (LEWIS D. & VANDEKERCKHOVE W., éd.). London, International Whistleblowing Research Network, 2011, pp. 56-69.

TWINING W.L., *Law in Context: Enlarging a Discipline*, Oxford, Oxford University Press, 1997.

VANDEKERCKHOVE W., « European whistleblower protection: tiers or tears? » in *A Global Approach to Public Interest Disclosure* (LEWIS D., éd.), Cheltenham/Northampton MA, Edward Elgar, pp. 15-35.

VANDEKERCKHOVE W., « Freedom of expression as the « broken promise » of whistleblower protection », *Rev. dr. h.*, n° 10, 2016, pp. 1-17.

VANDERSTICHELEN B., « La fraude fiscale et le rôle des intermédiaires fiscaux au centre des débats parlementaires », *R.G.F.*, 2014, n° 3, pp. 2-4.

VANDE WALLE G., VYNCKIER G. & DE BAETS P., « Melden en klokkenluiden: weten waar de klepel hangt », *Orde van de dag*, liv. 72, 2015, pp. 3-93.

VAN CROMBRUGGE S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2009.

VAN DE VELDE E., *'Afspraken' met de fiscus : de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Gent, Larcier, 2009.

VAN DE VELDE E., *'Tax Rulings' in the EU Member States : Study for the ECON Committee*, IP/A/ECON/2015-08, European Union, November 2015.

VAN DE VIJVER A., « Een richtlijnconforme algemene antimisbruikbepaling? », *T.F.R.*, 2019, pp. 155-157.

VAN DE VIJVER A. & DE RAEDT S., « Journalisten en ngo's: toegang tot fiscale bestuursdocumenten? », *T.F.R.*, 2018, pp. 451-454.

VAN DER MENSBRUGGHE F., « The Dodd-Frank Bounty Program: Disclosing the Unknown (and Getting Handsomely Paid For It) », *Rev. dr. ULg*, 2017, n° 1, pp. 147-157.

VAN DROOGHENBROECK S., *La proportionnalité dans le droit de la Convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux*, Bruxelles, Facultés Universitaires Saint-Louis Bruxelles – F.U.S.L., 2002.

VAN ENIS Q., *La liberté de la presse à l'ère numérique*, coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2015.

VAN ENIS Q., « Une solide protection des sources journalistiques et des lanceurs d'alerte : une impérieuse nécessité à l'ère dite de la 'post-vérité' ? » in *Le secret* (NINANE Y., coord.), Limal, Anthemis, 2017, pp. 95-152.

VAN ENIS Q., « La conciliation entre le droit à la liberté d'expression et le droit à la protection des données à caractère personnel dans le RGPD » in *Le Règlement général sur la protection des données (RGPD / GDPR). Analyse approfondie* (DE TERWANGNE C. & ROSIER K., dir.), 1<sup>ère</sup> éd., coll. du CRIDS, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 763-796.

VAN ENIS Q., « Protection des données et liberté d'expression : (re)diffusion de données publiques ne rime pas (toujours) avec activités journalistiques (obs. sous Cour eur. dr. h., Gde Ch., arrêt Satakunnan Markkinapörssi Oy et Satamedia Oy c. Finlande, 27 juin 2017) », *Rev.trim.d.h.*, n° 116, 2018, pp. 953-984.

VAN ENIS Q., « Un curieux rétrécissement de la protection des sources: obs. sous Cour européenne des droits de l'homme, 2e sect., arrêt Görmüş et autres c. Turquie, 19 janvier 2016 », *Journalistes*, n° 191, 2017, p. 2.

VAN ENIS Q., « Développements récents relatifs à la protection des sources journalistiques en Belgique – Pierre angulaire ou pierre d’achoppement? », *J.T.*, 2010, pp. 261-269.

VAN ENIS Q., *Robust whistleblower protection is a crucial challenge for the European democracy*, European Federation of Journalists, 2018, disponible sur <https://europeanjournalists.org> (consulté le 3 novembre 2019).

VAN ENIS Q. & MICHEL A., « Médias, liberté d’expression et nouvelles technologies - Chronique de jurisprudence 2015-2017 », *R.D.T.I.*, 2017, n<sup>os</sup> 3-4, pp. 163-198.

VAN HOUT D., « Gedragsbeïnvloeding in het belastingrecht : are you ‘nudge’ ? », *T.F.R.*, 2018, pp. 928-935.

VANHEESWIJCK L., « DAC 6: het einde van het beroepsgeheim in fiscale zaken? », *T.F.R.*, 2019, pp. 375-377.

VANWELKENHUYZEN Th., « Le rapport de l’OCDE sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015, n<sup>os</sup> 4-5, pp. 237-257.

VERDUSSEN M., « Le droit constitutionnel sera comparé ou ne sera plus » in *En hommage à Francis Delpérée. Itinéraires d’un constitutionnaliste*, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 1643-1657.

VERDUSSEN M. (dir.) *La Constitution. Lignes & entrelignes*, Bruxelles, Le Cri, 2004.

VERHAEGEN J., « Les incertitudes de la répression de l’omission en droit pénal belge », *Rev. dr. pén. crim.*, 1983, pp. 3-36.

VIDAL J.-P., « Pourquoi se préoccuper d’éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, Vol. 31, 2011, pp. 193-224.

VIGOUR C., *La comparaison dans les sciences sociales. Pratiques et méthodes*, Paris, La Découverte, 2005.

VINOT P., « Fiscalité et capacité contributive. Quelques aspects de l’égalité devant l’impôt », *Journal de la société statistique de Paris*, Tome 110, 1969, pp. 17-40.

VOISIN V., « La dénonciation sous l’URSS stalinienne. De l’entre-deux-guerres à la Seconde Guerre mondiale », *Hypothèses*, 2009, n<sup>o</sup> 1, pp. 151-159.

VOORHOOF D., « No journalism exception for massive exposure of personal taxation data », *A. & M.*, 2017, liv. 1, pp. 73-76.

VOORHOOF D. & GOMBEER T., « Dénoncer des irrégularités à la police et la justice est l’exercice de la liberté d’expression », *Vigiles*, 2008, liv. 5, pp. 253-259.

WAREMBOURG N., « Le sycophante, un lanceur d’alerte ? Remarques historiques sur la délation et le délateur dans l’Athènes démocratique » in *Les lanceurs d’alerte. Quelle protection juridique ? Quelles limites ?* (DISANT M. & POLLET-PANOUSSIS D., dir.), Issy-les-Moulineaux, Lextenso, 2017, pp. 53-70.

WIJFFELS A., « Une très brève histoire du droit dans la civilisation occidentale (1000-2000), *Ann. dr.*, 2017, n° 3, pp. 397-411.

WILLEMART E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

WIRTZ I., « Secret professionnel » in X., *Droit pénal et procédure pénale*, Wolters Kluwer Belgium, Malines, 2013, pp. 43-47.

WÖHRER V., *Data Protection and Taxpayers Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*, Amsterdam, IBFD, 2018.

WÖHRER V. & SOMARE M., « Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency », *Intertax*, Vol. 43, Iss. 12, 2015, pp. 804-815.

ZUCMAN G., *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, 2<sup>e</sup> éd., Paris, La République des Idées/Seuil, 2017.

## TABLE DES MATIÈRES

<b>Liste des abréviations.....</b>	<b>3</b>
<b>Sommaire .....</b>	<b>9</b>
<b>Introduction générale.....</b>	<b>11</b>
I. Contexte de la recherche .....	11
II. Objet de la recherche .....	14
III. Originalité de la recherche.....	21
IV. Question de recherche .....	22
V. Plan de la recherche .....	23
VI. Limites de la recherche.....	24
VII. Méthodologie de la recherche .....	27
<b>Première partie.....</b>	<b>33</b>
<b>Le phénomène des lanceurs d’alerte fiscale au XXI<sup>e</sup> siècle .....</b>	<b>33</b>
Introduction .....	33
Titre I. Des Sycophantes aux Lanceurs d’alerte fiscale.....	35
Introduction .....	35
Chapitre 1. Une brève histoire de la dénonciation .....	36
Introduction .....	36
Section 1. La dénonciation durant l’Antiquité .....	37
§ 1. La dénonciation à Athènes .....	37
A. L’éloge du ministère public citoyen.....	38
B. L’éloge du courage de dire la vérité (« parrêsia »).....	45
§ 2. La dénonciation à Rome : la naissance du « <i>Qui Tam</i> » .....	46
Section 2. La dénonciation durant le Moyen Âge.....	49
§ 1. Les usages anglais du « <i>Qui Tam</i> » .....	49
§ 2. Les usages de la dénonciation en France.....	52
A. La dénonciation dans les monastères .....	52
B. La naissance de la dénonciation « traditionnelle » .....	54
C. La dénonciation en droit coutumier .....	56
§ 3. L’Inquisition espagnole.....	57
Section 3. La dénonciation durant les Temps Modernes .....	59
§ 1. La République de Venise : les « <i>bocca di leone</i> » .....	59
§ 2. La Révolution française : la naissance de l’idée de « lancer l’alerte » .....	60
Section 4. La dénonciation au XX <sup>e</sup> siècle .....	65
§ 1. La dénonciation sous l’URSS .....	65
§ 2. La dénonciation sous l’Occupation allemande.....	68

Conclusion du premier chapitre .....	75
Chapitre 2. L'institutionnalisation de la dénonciation .....	76
Introduction .....	76
Section 1. Préalable : la tradition juridique nationale .....	77
§ 1. La nature de la procédure pénale.....	78
§ 2. La conception politique de l'État .....	80
§ 3. La tradition religieuse.....	83
Section 2. La dénonciation traditionnelle .....	89
§ 1. La dénonciation avec récompense (« <i>Bounty Model</i> ») .....	89
§ 2. La dénonciation sans récompense (« <i>Duty Model</i> ») .....	91
Section 3. La protection de l'expression du travailleur (« <i>Anti-Retaliation Model</i> »).....	94
Section 4. La mise en place de dispositifs d'alerte professionnelle (« <i>Structural Model</i> »).....	97
§ 1. Le <i>whistleblowing</i> comme outil de gestion des risques .....	97
§ 2. Le <i>whistleblowing</i> comme technique de gouvernance .....	99
Section 5. La révélation publique aux médias .....	101
§ 1. La dénonciation aux médias (« <i>Media Approach</i> ») .....	101
§ 2. Vers un droit d'alerte autonome ? .....	104
§ 3. L'essor des technologies de l'information et de la communication.....	106
Conclusion du deuxième chapitre .....	108
Conclusion du premier titre.....	109
Titre II. La montée des lanceurs d'alerte fiscale au fil des scandales .....	111
Introduction .....	111
Chapitre 1. La valse des scandales.....	112
Introduction .....	112
Section 1. Des « <i>Pentagon Papers</i> » à la faillite de <i>Lehman Brothers</i> .....	113
§ 1. Les « <i>Pentagon Papers</i> » (1971).....	113
A. Les faits à l'origine du scandale .....	113
B. Les effets du scandale.....	115
§ 2. L'affaire « Paul van Buitenen » (1998).....	117
A. Les faits à l'origine du scandale .....	117
B. Les effets du scandale.....	117
§ 3. La faillite des entreprises <i>Enron</i> (2001) et <i>WorldCom</i> (2002).....	118
A. Les faits à l'origine du scandale .....	118
B. Les effets du scandale.....	120

§ 4. La faillite de <i>Lehman Brothers</i> (2008).....	122
A. Les faits à l'origine du scandale .....	122
B. Les effets du scandale.....	122
Section 2. Des « <i>Offshore Leaks</i> » aux « <i>Panama Papers</i> ».....	124
§ 1. Les « <i>Offshore Leaks</i> » (2013) .....	125
A. Les faits à l'origine du scandale .....	125
B. Les effets du scandale.....	126
§ 2. Les « <i>Lux Leaks</i> » (2014) .....	128
A. Les faits à l'origine du scandale .....	128
B. Les effets du scandale.....	130
§ 3. Les « <i>Swiss Leaks</i> » (2015) .....	132
A. Les faits à l'origine du scandale .....	132
B. Les effets du scandale.....	134
§ 4. Les « <i>Panama Papers</i> » (2016).....	136
A. Les faits à l'origine du scandale .....	137
B. Les effets du scandale.....	141
a) Au niveau international .....	142
b) Au niveau européen .....	142
c) Au niveau national .....	146
Conclusion du premier chapitre .....	149
Chapitre 2. La mécanique de la dénonciation .....	153
Introduction .....	153
Section 1. Une sociologie du scandale .....	153
§ 1. La notion de scandale .....	153
§ 2. Les conditions d'existence du scandale.....	156
A. Le fait scandaleux.....	156
B. La révélation publique .....	159
C. La réaction au scandale.....	161
§ 3. Les fonctions du scandale.....	164
§ 4. Les dangers du scandale .....	167
Section 2. Le lanceur d'alerte comme révélateur du scandale .....	171
§ 1. Les sources d'influence du concept de « lanceur d'alerte ».....	171
A. La conception américaine du « whistleblower » .....	171
a) L'origine de la notion.....	172
b) La formalisation de la notion .....	173



B. La conception française du « lanceur d’alerte » .....	175
a) L’origine de la notion.....	175
b) La formalisation de la notion .....	176
C. Un rapprochement discutable mais inévitable.....	177
D. Les traits communs aux deux notions .....	179
a) Lancer l’alerte, c’est dénoncer .....	180
b) La prise d’un risque .....	181
c) La défense de l’intérêt public .....	183
d) L’exigence de la bonne foi.....	184
e) Le déconfinement progressif de l’information.....	184
§ 2. La dénonciation par un lanceur d’alerte, évolution ou révolution ?.....	185
Conclusion du deuxième chapitre .....	187
Conclusion du deuxième titre.....	188
Titre III. Les lignes de force de la dénonciation fiscale à l’heure des lanceurs d’alerte ....	189
Introduction .....	189
Chapitre 1. La lutte contre la fraude et l’évasion fiscales à l’ère de la transparence .....	190
Introduction .....	190
Section 1. La lutte contre la fraude et l’évasion fiscales.....	190
§ 1. La nécessité de lutter contre la fraude et l’évasion fiscales .....	190
A. Un enjeu démocratique.....	190
B. Un enjeu d’égalité.....	194
§ 2. Les mesures prises pour lutter contre la fraude et l’évasion fiscales .....	196
A. L’action de l’OCDE contre la concurrence fiscale dommageable .....	196
B. L’action européenne contre la planification fiscale agressive.....	198
Section 2. Le renforcement de la transparence fiscale.....	199
§ 1. Le renforcement des échanges d’informations à des fins fiscales.....	199
A. Les formes classiques d’échanges internationaux d’informations .....	199
a) L’échange d’informations sur demande.....	199
b) L’échange spontané d’informations.....	201
c) L’échange automatique d’informations .....	202
B. Les instruments d’échanges supranationaux d’informations à des fins fiscales.....	203
a) Les instruments internationaux d’échanges d’informations à des fins fiscales .....	203
b) Les instruments européens d’échanges d’informations à des fins fiscales .....	205

i) L'échange d'informations non financières – DAC 1 .....	205
ii) L'échange automatique d'informations financières – DAC 2 .....	206
iii) L'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert - DAC 3 .....	207
iv) L'échange automatique et obligatoire d'informations relatives à la déclaration pays par pays – DAC 4 .....	208
v) L'échange d'informations relatives à la lutte contre le blanchiment – DAC 5 ...	209
vi) L'échange automatique d'informations relatives à des montages transfrontières potentiellement abusifs – DAC 6 .....	211
§ 2. La lutte contre les paradis fiscaux .....	213
A. La notion de « paradis fiscal » .....	213
B. Le « problème » des paradis fiscaux .....	217
a) Un havre d'opacité .....	217
b) Un faux problème? .....	221
C. La mise à l'index des paradis fiscaux .....	223
a) L'élaboration de listes noires au niveau européen .....	224
b) L'élaboration de listes noires au niveau international .....	226
c) L'élaboration de listes noires au niveau belge .....	227
d) L'indigence du « blacklisting » .....	228
Conclusion .....	230
Chapitre 2. Le renouveau de l'exécution des normes fiscales .....	231
Introduction .....	231
Section 1. Le renouveau de l'exécution par les États .....	231
§ 1. L'exécution de la loi fiscale par l'administration .....	231
A. Le monopole public dans l'exécution de la loi fiscale .....	232
B. La collaboration des contribuables et des tiers dans la collecte de renseignements .....	233
§ 2. L'appel croissant à la vigilance des personnes qui gravitent autour du contribuable .....	238
A. La dénonciation obligatoire .....	238
B. La dénonciation facultative .....	242
Section 2. Le renouveau de l'exécution des normes fiscale par les entreprises .....	244
§ 1. L'exécution des normes fiscales par les entreprises .....	244
A. De la gouvernance d'entreprise à la responsabilité fiscale des entreprises ...	245
a) La gouvernance d'entreprise .....	245
b) Les programmes de mise en conformité (compliance) .....	247

c) La responsabilité soci(ét)ale d'entreprise.....	248
B. L'élaboration d'une stratégie fiscale responsable.....	249
a) La stratégie fiscale comme outil d'évaluation des politiques de RSE .....	251
b) La gestion des risques réputationnels, financiers, règlementaires et commerciaux .....	252
§ 2. L'appel croissant à la vigilance des personnes qui gravitent autour de l'entreprise.....	255
A. Un outil de contrôle interne et de gestion des risques.....	255
B. Un outil de mise en conformité aux lois et codes de conduites.....	257
C. Un outil de contrôle démocratique .....	258
Conclusion .....	258
Chapitre 3. Le rétrécissement du libre choix de la voie la moins imposée .....	259
Introduction .....	259
Section 1. La détection des pratiques fiscales illégales ou abusives.....	260
§ 1. Préalable : la liberté de choisir la voie la moins imposée .....	261
A. La consécration jurisprudentielle du principe du libre choix de la voie la moins imposée.....	262
a) La portée du principe du « libre choix de la voie la moins imposée ».....	262
b) Le rejet de la théorie de la fraude à la loi.....	266
c) Le rejet de la théorie de la réalité économique .....	267
B. La distinction entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale.....	271
a) La fraude fiscale est toujours illégale.....	272
b) L'évasion fiscale est parfois illicite .....	277
i) L'évitement matériel .....	278
ii) L'évitement juridique.....	279
§ 2. Les pratiques fiscales illégales .....	281
A. La simulation prohibée à l'égard du fisc .....	282
B. La violation d'une règle d'ordre public .....	286
§ 3. Les pratiques fiscales abusives.....	289
A. Les mesures « anti-abus » .....	290
a) Les mesures « anti-abus » en droit européen .....	290
i) La directive « ATAD » .....	290
ii) La clause générale anti-abus .....	292
b) Les mesures « anti-abus » en droit belge .....	295
B. La seconde mouture de l'article 344 du Code des impôts sur les revenus 1992 .....	298

a) L'exception d'abus fiscal (alinéa 1).....	299
b) La présomption d'abus fiscal (alinéa 2).....	301
i) Les variantes de l'abus fiscal .....	301
ii) Les conditions de la présomption .....	303
c) Le renversement de la présomption (alinéa 3) .....	306
d) Le redressement de l'abus fiscal (alinéa 4).....	308
§ 4. Les infractions aux règles en matière de concurrence et d'aides d'État à caractère fiscal.....	309
A. La notion de concurrence fiscale dommageable .....	309
B. La lutte contre les pratiques fiscales dommageables.....	311
a) La lutte contre les régimes fiscaux préférentiels.....	311
b) L'encadrement des décisions fiscales (« Tax Rulings »).....	314
i) Le régime belge de décision anticipée .....	315
ii) La transparence des <i>rulings</i> .....	317
iii) L'application du régime de <i>ruling</i> aux situations transfrontières .....	318
c) Les infractions aux règles en matière d'aides d'État à caractère fiscal.....	320
Section 2. La révélation de faits fiscaux irresponsables ou injustes .....	325
§ 1. Les faits fiscaux irresponsables.....	326
A. L'extension de la RSE au domaine fiscal.....	327
B. L'adoption d'un « comportement fiscalement responsable ».....	332
a) Le respect de la lettre et de l'esprit des lois fiscales .....	332
b) Le respect de la loi fiscale au-delà du prescrit légal ? .....	333
§ 2. Les faits fiscaux injustes.....	340
A. La définition de l'impôt juste .....	341
a) Les théories de l'impôt juste .....	342
b) Le devoir de payer l'impôt en fonction de sa capacité contributive ? .....	344
B. La création d'un « cadastre des fortunes » .....	346
Conclusion du troisième chapitre.....	354
Conclusion du troisième titre .....	355
Conclusion de la première partie .....	357
<b>Deuxième partie.....</b>	<b>361</b>
<b>La réception juridique du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale .....</b>	<b>361</b>
Introduction .....	361
Titre I. La réception du phénomène des lanceurs d'alerte en droit comparé.....	362
Introduction .....	362
Chapitre 1. L'architecture générale du droit de la dénonciation aux États-Unis .....	363

Introduction .....	363
Section 1. La dénonciation traditionnelle .....	364
§ 1. La dénonciation pénale.....	364
A. Le False Claims Act .....	364
B. La dénonciation des crimes et délits.....	368
C. La mise en place de programmes d'éthique et de compliance .....	369
§ 2. La dénonciation fiscale.....	370
Section 2. La dénonciation professionnelle .....	373
§ 1. La protection de la parole en droit du travail .....	373
§ 2. La consécration de l'alerte dans les domaines boursier et comptable.....	375
A. Le « Sarbanes-Oxley Act » .....	375
B. Le « Dodd-Frank Act ».....	378
Section 3. La dénonciation d'intérêt public .....	382
Conclusion .....	383
Chapitre 2. L'architecture générale du droit de la dénonciation en France .....	384
Introduction .....	384
Section 1. La dénonciation traditionnelle .....	385
§ 1. La dénonciation pénale.....	385
§ 2. La dénonciation fiscale.....	387
Section 2. La dénonciation professionnelle .....	388
§ 1. La protection de la parole en droit du travail .....	388
§ 2. La consécration de l'alerte professionnelle dans le domaine sanitaire et environnemental .....	390
§ 3. La consécration de l'alerte professionnelle dans les domaine comptable et financier.....	393
§ 4. La diffusion de l'alerte professionnelle à la lutte contre la corruption .....	395
Section 3. La dénonciation d'intérêt public .....	396
Conclusion .....	407
Chapitre 3. L'architecture générale du droit de la dénonciation au Royaume-Uni.....	408
Introduction .....	408
Section 1. La dénonciation traditionnelle .....	408
Section 2. La dénonciation d'intérêt public .....	410
Conclusion .....	413
Conclusion du premier titre.....	413
Titre II. La réception du phénomène des lanceurs d'alerte en droit supranational.....	415
Introduction .....	415

Chapitre 1. L'architecture générale du droit international de la dénonciation.....	416
Introduction.....	416
Section 1. La régulation de la dénonciation au sein des organisations gouvernementales .....	416
§ 1. La régulation de la dénonciation par l'OCDE.....	416
§ 2. La régulation de la dénonciation par l'ONU .....	419
A. La protection de l'expression dans la sphère professionnelle .....	419
B. L'instrumentalisation du signalement en vue de lutter contre la corruption .....	420
C. La reconnaissance du droit d'alerte en tant qu'extension de la liberté d'expression .....	423
Section 2. La régulation de la dénonciation en marge des organisations gouvernementales .....	426
§ 1. Les travaux de <i>Transparency International</i> .....	426
§ 2. La Norme « ISO/NP 37002 <i>Whistleblowing management systems</i> » .....	429
Conclusion .....	430
Chapitre 2. L'architecture générale du droit européen de la dénonciation .....	431
Introduction.....	431
Section 1. La régulation de la dénonciation au sein du Conseil de l'Europe.....	432
§ 1. L'instrumentalisation du lancement d'alerte comme outil de lutte contre la corruption .....	432
§ 2. La promotion du lancement d'alerte en tant qu'extension de la liberté d'expression .....	433
A. L'arrêt « Guja contre Moldova ».....	433
a) Les faits à l'origine de l'arrêt .....	434
b) L'application de l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme.....	435
c) L'élaboration d'un schéma d'analyse spécifique .....	437
d) La portée de la jurisprudence « Guja » .....	440
B. Les principes de protection établis dans le prolongement de l'arrêt « Guja » .....	441
a) La Résolution 1729 (2010) & la Recommandation 1916 (2010).....	442
b) La Recommandation CM/Rec (2014)7 .....	443
i) L'objectif de la Recommandation.....	443
ii) Le champ d'application de la Recommandation.....	444
iii) Les 29 principes annexés à la Recommandation .....	448

c) La Recommandation CM/Rec (2011)7 & la Recommandation 1950 (2011) .....	452
Section 2. La régulation de la dénonciation en droit de l'Union européenne .....	455
§ 1. La consécration de l'alerte professionnelle dans certains domaines à risque .....	456
A. Le lancement d'alerte à des fins de régulation des marchés financiers.....	457
B. Le lancement d'alerte à des fins sécuritaires et environnementales .....	458
C. Le lancement d'alerte à des fins de lutte contre le blanchiment.....	460
§ 2. L'élaboration d'un cadre commun au « <i>whistleblowing</i> » en droit européen .....	461
A. Les rétroactes.....	461
a) L'affaire « Lux Leaks ».....	462
b) La directive « secret d'affaires ».....	469
B. La Directive sur les lanceurs d'alerte .....	478
a) La genèse de la directive .....	479
b) La base juridique de l'action de l'Union européenne .....	482
c) Les finalités de la directive .....	483
Conclusion du deuxième chapitre .....	486
Conclusion du deuxième titre.....	487
Titre III. La réception du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale en droit belge.....	489
Introduction .....	489
Chapitre 1. Le droit belge de la dénonciation fiscale .....	490
Introduction .....	490
Section 1. La dénonciation traditionnelle .....	491
§ 1. La dénonciation officielle.....	492
A. Le principe général de la dénonciation officielle d'infractions.....	493
B. Le régime particulier de la dénonciation des infractions de droit pénal fiscal .....	497
C. Le renforcement du mécanisme « Una Via » .....	502
§ 2. La dénonciation civique .....	505
A. La dénonciation pénale.....	506
B. La dénonciation fiscale .....	513
C. La dénonciation sociale .....	517
Section 2. La dénonciation professionnelle .....	522
§ 1. Préalable : le secret professionnel .....	522
A. La violation du secret professionnel.....	523

B. L'ordre de la loi .....	525
C. L'autorisation légale .....	527
D. L'état de nécessité .....	529
E. Les droits de la défense.....	530
§ 2. Les obligations de dénonciation fiscale.....	530
A. La déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement abusifs .....	531
B. La déclaration des soupçons de blanchiment .....	535
§ 3. Les dispositifs d'alerte professionnelle .....	537
A. La dénonciation des faits de violence et de harcèlement dans le secteur privé.....	538
a) La ratio legis de la loi du 4 août 1996 .....	540
b) Le dispositif de signalement des faits de violence et de harcèlement.....	541
c) La protection spéciale du travailleur .....	543
d) La protection contre le licenciement abusif des lanceurs d'alerte .....	544
B. La dénonciation des atteintes à l'intégrité dans le secteur public.....	549
a) La genèse de la loi du 15 septembre 2013 .....	549
b) La portée du dispositif de dénonciation .....	551
c) La procédure de dénonciation .....	552
d) La protection du lanceur d'alerte .....	555
C. La dénonciation des infractions dans le secteur financier .....	556
a) L'architecture du contrôle du secteur financier.....	557
b) Les dispositifs d'alerte « contrôle financier ».....	558
i) Le <i>whistleblowing</i> interne .....	559
ii) Le <i>whistleblowing</i> externe .....	560
b) Les dispositifs d'alerte « abus de marché » .....	567
i) Le <i>whistleblowing</i> interne .....	567
ii) Le <i>whistleblowing</i> externe .....	568
d) Les dispositifs d'alerte « anti-blanchiment » .....	573
i) Le <i>whistleblowing</i> interne .....	573
ii) Le <i>whistleblowing</i> externe .....	575
Conclusion du premier chapitre .....	575
Chapitre 2. Vers quel système d'alerte fiscale ? .....	577
Introduction.....	577
Section 1. Le champ d'application de l'alerte fiscale .....	578
§ 1. Le champ d'application « <i>ratione personae</i> ».....	579
A. Les personnes qui agissent dans le cadre d'une relation de travail .....	579



a) Les travailleurs .....	579
b) Les proches, les facilitateurs et les entités juridiques en lien avec l'auteur de signalement .....	582
c) L'exclusion des travailleurs tenus à une obligation de dénonciation.....	583
B. L'exclusion des personnes privées .....	584
C. L'exclusion des personnes qui agissent en contrepartie d'une récompense.....	586
§ 2. Le champ d'application « <i>ratione materiae</i> » .....	588
A. Le signalement des violations au droit de l'Union.....	588
a) La communication orale ou écrite ... ..	588
b) ... d'informations confidentielles ... ..	590
c) ... à propos de pratiques qui constituent une atteinte ou une menace ... ..	591
d) ... à l'intérêt général .....	594
B. Les infractions fiscales couvertes par l'alerte fiscale .....	596
a) Les infractions fiscales relatives au marché intérieur .....	596
b) Les infractions fiscales couvertes par des législations sectorielles.....	598
c) L'exclusion des pratiques fiscales irresponsables ou injustes.....	598
d) La complexité de l'objet fiscal.....	599
Section 2. La mise en place d'une procédure spécifique de signalement .....	602
§ 1. Le choix de l'interlocuteur le plus approprié .....	603
§ 2. La création de canaux exprès de signalement .....	607
A. Le signalement interne .....	608
B. Le signalement externe .....	612
C. La révélation publique .....	616
Section 3. La protection du lanceur d'alerte et des personnes concernées .....	618
§ 1. Les conditions de protection .....	618
A. Le critère de la bonne foi.....	618
B. La question de l'anonymat .....	620
§ 2. Les principes de protection .....	621
A. L'exigence de confidentialité .....	621
B. L'interdiction de représailles .....	623
C. L'exonération de responsabilité.....	626
D. L'accès à des voies de recours .....	629
E. La protection des personnes concernées .....	630
Conclusion du deuxième chapitre .....	631
Conclusion du troisième titre .....	632

Conclusion de la deuxième partie.....	634
<b>Troisième partie.....</b>	<b>637</b>
<b>La reconfiguration de la dénonciation fiscale à l'ère des lanceurs d'alerte.....</b>	<b>637</b>
Titre I. La reconfiguration des contours de la dénonciation fiscale .....	638
Introduction .....	638
Chapitre 1. La configuration de la notion de dénonciation au regard du rejet de la délation.....	639
Introduction.....	639
Section 1. Le rejet culturel de la délation.....	639
§ 1. Le critère principal : la motivation .....	640
A. Le rejet de la dénonciation méchante .....	640
B. Le rejet de la dénonciation intéressée.....	641
a) Un choix politique.....	641
b) Les effets négatifs de l'intéressement .....	644
c) Les effets positifs de l'intéressement .....	645
C. Le rejet de la dénonciation anonyme .....	647
§ 2. Les critères accessoires .....	650
A. Le critère théologique.....	650
B. Le critère historique.....	651
C. Le critère politique.....	651
D. Le critère sociologique .....	652
Section 2. L'expression juridique du rejet de la délation.....	653
§ 1. La conception traditionnelle de la dénonciation.....	654
A. Le sens commun.....	654
B. Le sens juridique.....	654
a) Les acceptions juridiques .....	655
i) La dénonciation traditionnelle ou légale .....	655
ii) La dénonciation calomnieuse.....	659
iii) La dénonciation obligatoire .....	660
b) Les caractéristiques juridiques .....	661
§ 2. Le droit belge n'ignore pas la délation.....	662
Conclusion du premier chapitre .....	664
Chapitre 2. La reconfiguration de la notion de dénonciation au regard de la protection des lanceurs d'alerte.....	665
Introduction.....	665
Section 1. Les contours de la notion de dénonciation.....	666

§ 1. La formalisation juridique de la notion de « lancement d’alerte ».....	667
A. L’accueil linguistique du « whistleblowing » .....	667
B. La conceptualisation du « lancement d’alerte » .....	668
§ 2. La reconfiguration de la notion de dénonciation.....	671
A. La dénonciation professionnelle.....	672
a) L’alerte .....	672
b) L’alerte professionnelle .....	673
i) L’objet de la dénonciation.....	673
ii) L’auteur de la dénonciation .....	674
iii) Le destinataire de la dénonciation .....	677
B. La dénonciation d’intérêt public.....	677
a) L’objet de la dénonciation.....	678
b) Le destinataire de la dénonciation.....	680
c) L’auteur de la dénonciation.....	683
Section 2. Les contours de la notion de dénonciateur .....	684
§ 1. La formalisation juridique de la notion de « lanceur d’alerte » .....	684
§ 2. La reconfiguration de la notion de dénonciateur.....	689
A. Le lanceur d’alerte « civique » .....	689
B. L’informateur sensu stricto.....	690
C. Le lanceur d’alerte sensu lato .....	691
D. Le lanceur d’alerte sensu stricto .....	693
Conclusion du deuxième chapitre .....	693
Conclusion du premier titre.....	696
Titre II. La reconfiguration des limites à la dénonciation fiscale .....	699
Introduction .....	699
Chapitre 1. La configuration des limites au regard du rejet de la délation .....	700
Introduction .....	700
Section 1. Le délit de dénonciation calomnieuse .....	700
Section 2. Les autres délits qui sanctionnent la dénonciation méchante et mensongère .....	706
Section 3. La portée pratique de ces infractions .....	710
Conclusion .....	712
Chapitre 2. Le reconfiguration des limites au regard des droits fondamentaux.....	713
Introduction .....	713
Section 1. La dénonciation fiscale à l’épreuve du droit à la liberté d’expression....	715

§ 1. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la liberté d'expression .....	716
A. La réception de la dénonciation sous l'angle de l'article 10 de la Convention .....	717
B. La portée du droit à la liberté d'expression .....	718
C. L'accueil de la figure du lanceur d'alerte dans la jurisprudence de la Cour .....	722
a) La reconnaissance graduée du droit de signaler des irrégularités .....	722
b) Les catégories de titulaires du droit de signaler des irrégularités .....	725
i) Les journalistes et les autres « chiens de garde » .....	725
ii) Les « citoyens-administrés » .....	728
iii) Les « lanceurs d'alerte » .....	728
§ 2. L'étendue du contrôle opéré par la Cour .....	730
A. Les principes généraux applicables .....	730
a) L'existence d'une ingérence dans le droit de lancer l'alerte .....	731
b) L'ingérence doit être prévue par la loi .....	732
c) L'ingérence doit poursuivre une « finalité légitime » .....	734
d) L'ingérence doit être « nécessaire dans une société démocratique » .....	736
B. La protection des « lanceurs d'alerte » .....	739
a) Le statut des principes de protection des lanceurs d'alerte .....	739
b) Les principes de protection des lanceurs d'alerte .....	741
i) Le respect d'une procédure échelonnée .....	741
ii) L'intérêt public de l'information publiée .....	747
iii) L'authenticité de l'information .....	756
iv) Le poids du dommage causé à l'employeur .....	759
v) La motivation du lanceur d'alerte .....	761
vi) La gravité de la sanction encourue le lanceur d'alerte .....	765
C. La protection des autres dénonciateurs .....	766
a) La protection de la dénonciation traditionnelle .....	766
i) Le degré de publicité .....	767
ii) La personne ciblée par les allégations .....	768
iii) la motivation du dénonciateur .....	769
iv) L'authenticité des informations .....	770
b) La protection de la dénonciation publique .....	771
i) Les facteurs d'exclusion de la jurisprudence <i>Guja</i> .....	771

ii) Les devoirs et les responsabilités dans la communication d'informations d'intérêt général.....	772
c) La protection de la dénonciation intéressée .....	774
i) la motivation du dénonciateur.....	775
ii) le respect de la chaîne de commandement .....	776
iii) l'authenticité des informations dénoncées .....	777
Section 2. La dénonciation fiscale à l'épreuve du droit à la protection des données à caractère personnel.....	778
§ 1. L'appréhension de la dénonciation sous l'angle du droit à la protection des données à caractère personnel.....	779
A. La réception du whistleblowing sous l'angle de la protection des données.....	780
B. La portée du droit à la protection des données à caractère personnel .....	783
a) Le droit à la protection des données à caractère personnel.....	783
b) Les textes européens qui encadrent la protection des données .....	785
i) La portée du Règlement général sur la protection des données .....	786
ii) La portée de la Directive Police & Justice .....	788
c) Les lignes directrices adoptées par les autorités de contrôle.....	790
§ 2. Les principes applicables à la dénonciation .....	793
A. Les principes applicables aux dispositifs d'alerte professionnelle.....	794
a) La licéité du traitement de données à caractère personnel .....	794
i) Les trois fondements de licéité applicables.....	794
ii) Les exigences supplémentaires pour le traitement de catégories particulières de données .....	798
b) Les principes relatifs au traitement des données à caractère personnel.....	800
i) La transparence du traitement de données à caractère personnel.....	800
ii) La loyauté du traitement de données à caractère personnel .....	801
iii) La finalité du traitement de données à caractère personnel .....	804
iv) La proportionnalité du traitement de données à caractère personnel .....	806
v) L'intégrité et la confidentialité du traitement de données à caractère personnel .....	810
c) Les droits de la personne concernée par un traitement de données à caractère personnel.....	812
i) La portée des droits de la personne concernée.....	813
ii) La limitation des droits du lanceur d'alerte et des autres personnes concernées .....	817
d) La mise en œuvre du principe d'« accountability » .....	820
i) La désignation d'un délégué à la protection des données .....	821

ii) Les obligations à charge du responsable du traitement.....	824
iii) Le signalement de préoccupations auprès du « <i>Data Protection Officer</i> » .....	828
B. Les principes applicables à la dénonciation aux autorités de poursuite .....	830
a) La licéité du traitement de données.....	831
b) Les principes relatifs aux traitements de données.....	835
i) Les principes de loyauté, de transparence, de finalité et de proportionnalité .....	835
ii) Le principe de catégorisation .....	838
iii) Le principe d'intégrité et de confidentialité.....	840
c) Les droits de la personne concernée.....	840
i) La portée des droits de la personne concernée.....	840
ii) La limitation des droits de la personne concernée .....	842
d) La mise en œuvre du principe d'« accountability » .....	844
C. Les principes applicables à la dénonciation publique .....	846
a) La notion de « traitement à des fins journalistiques ».....	847
i) La signification de la notion dans la jurisprudence européenne .....	848
ii) La signification de la notion en droit belge.....	851
b) La portée du régime dérogatoire .....	854
Conclusion du deuxième chapitre .....	859
Conclusion du deuxième titre.....	860
Conclusion de la troisième partie .....	862
<b>Conclusions générales .....</b>	<b>865</b>
I. Le phénomène des lanceurs d'alerte fiscale au XXI <sup>e</sup> siècle.....	865
II. La réception du phénomène des lanceurs d'alerte fiscale en droit de la dénonciation ..	867
III. Les métamorphoses de l'institution de la dénonciation fiscale .....	871
<b>Lexique général .....</b>	<b>877</b>
<b>Bibliographie générale .....</b>	<b>883</b>
<b>Table des matières.....</b>	<b>913</b>